

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES
TAXES SUR LES PAIEMENTS
ET SUR LES
DÉPENSES DE LUXE

(Commentaire de la Loi du 31 décembre 1917, art. 19 à 28)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Vendredi 31 Octobre 1919 à 4 h. 1/2

PAR

Marcel RENAULT

Président : M. TRECHY, Professeur

*Suffragants : { MM. DESCHAMPS, Professeur
ALLIX, Professeur*

PARIS

JOUBE & C^o, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, VI^e

1919

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES
TAXES SUR LES PAIEMENTS
ET SUR LES
DÉPENSES DE LUXE

(Commentaire de la Loi du 31 décembre 1917, art. 19 à 28)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Vendredi 31 Octobre 1919 à 4 h. 1/2



PAR

Marcel RENAULT

Président : M. TRUCHY, Professeur

Suffragants : { MM. DESCHAMPS, *Professeur*,
ALLIX, *Professeur*

PARIS
JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS
15, RUE RACINE, VI^e

1919

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LES TAXES SUR LES PAIEMENTS

ET SUR LES DÉPENSES DE LUXE

INTRODUCTION

La loi de finances du 31 décembre 1917 a institué dans ses articles 19 à 28 une taxe de 0 fr. 20 0/0 sur les paiements civils et commerciaux, et une taxe de 10 0/0 sur les dépenses de luxe, le tout sans décimes.

Ces impôts constituent l'exécution partielle d'un vaste plan financier élaboré à partir de l'année 1916 et l'une des colonnes de ce « Parthénon fiscal » ainsi que le baptisait ironiquement M. Aynard à la Chambre.

Les réformes fiscales accomplies au cours de la guerre ont en effet remanié considérablement notre système financier. Elles n'ont pas eu seulement pour objet la création d'impôts nouveaux, telles les taxes sur les paiements et sur les dépenses de luxe, elles ont procédé à une refonte générale de nos impôts directs ; c'est ainsi que les quatre contributions directes, contribution personnelle mobilière, patentes,

impôt foncier sur les propriétés bâties et non bâties, contribution des portes et fenêtres, ont été remplacées par un nouveau système d'impôts qui a sa base dans les deux lois fondamentales du 15 juillet 1914 (impôt général sur le revenu global) et du 31 juillet 1917 (impôts cédulaires sur les revenus). En outre, les impôts indirects ont été fortement aggravés par les trois lois de finances du 30 décembre 1916, 31 juillet 1917, 29 juin 1918 : il était ainsi demandé aux contributions indirectes proprement dites un surplus de 811 millions (1). A ce point de vue, le législateur a fondé de grands espoirs sur la taxe afférente aux paiements et aux dépenses de luxe : les prévisions annuelles de ce chef atteignaient en effet 1.152 millions !

Ce n'est d'ailleurs pas la première fois que les paiements civils et commerciaux et les dépenses de luxe ont été envisagés comme une source importante de recettes budgétaires. L'histoire et la législation comparée nous montrent des applications diverses de ces idées fiscales.

En France, les dépenses de luxe furent déjà imposées sous la Révolution. Mais il y a lieu d'observer que le caractère de ces impôts somptuaires était tout différent de la taxe dont on s'occupe aujourd'hui : alors que cette dernière a un intérêt purement fiscal,

1. Paul-Dubois, *l'Effort fiscal de la France pendant la guerre*. (*Revue des Deux-Mondes*, 15 oct. 1918, p. 901).

le but poursuivi était alors, de même que dans les lois agraires et somptuaires des républiques de l'antiquité, de réparer une rupture d'équilibre dans l'égalité des conditions (1). Un décret du 7 Thermidor an III frappa d'une taxe somptuaire « les domestiques mâles, les chevaux, les voitures suspendues et les meubles de prix ». Et cet impôt semblait très équitable aux hommes de la Révolution. Le 14 août 1796 le citoyen Darracq s'exprimait ainsi dans son Adresse au Directoire : « Que par vous le plaisir soit tributaire de l'indigence. Je crois que vous pourriez mettre à la disposition du ministre de l'Intérieur une somme destinée à secourir les indigents et ceux qui éprouvent des pertes considérables, et que vous pourriez trouver cette somme dans un impôt quotidien de 3, 4 et 5 livres sur chaque fiacre, carrosse ou cabriolet roulant en ville, et de 5 à 6 sols par livre sur chaque billet de bal ». Dans son Rapport du 7 novembre 1796 au Conseil des Anciens, le tribun Lebrun déclarait que la taxe somptuaire devait atteindre tout ce qui constitue les dépenses de luxe (2). Les hommes de la Révolution suivaient eux-mêmes le courant des idées alors à la mode et mises en lumière par certains publicistes du XVIII^e siècle. J.-J. Rousseau se montrait partisan

1. *L'Economiste français*, n° du 29 juin 1918, p. 805, col. 2.

2. Cité par Emmanuel Besson, *Traité pratique sur la taxe sur les paiements et les dépenses de luxe*, n° 1.

d'un impôt atteignant les manifestations ostensibles de la richesse ; il souhaitait de fortes taxes « sur la livrée, sur les équipages, sur les glaces, lustres et ameublements, sur les étoffes et la dorure, sur les cours et jardins des hôtels, sur les spectacles de toute espèce..., sur cette foule d'objets de luxe, d'amusement et d'oisiveté qui frappent tous les yeux » (1), et il estimait que, de toutes les ressources de l'Etat, l'une des plus assurées était susceptible d'être fournie par un impôt sur les dépenses de luxe.

C'est cette idée que reprit le législateur de 1917, en s'inspirant, ainsi que le reconnaît le Rapporteur de la loi, M. Denais, d'un article très remarqué paru dans la *Revue Politique et Parlementaire* (2) où l'auteur, M. Favareille, maître des requêtes au Conseil d'Etat, développait ce principe qu'une taxe peut être perçue sur tous les achats de consommation ne correspondant point aux besoins usuels de la vie. Auparavant, l'imposition des objets de luxe n'avait reçu que des applications fort restreintes ; ces taxes somptuaires étaient pour la plupart des taxes assimilées aux contributions directes : ainsi les contributions sur les chevaux et voitures, les billards, les chiens, les permis de chasse, les bicyclettes, les cercles ; d'autres rentraient parmi les contributions

1. Cité par Stourm, *Système général d'impôts*, 3^e édit. 1912, p. 83.

2. *Revue Pol. et Parl.*, 10 janv. 1917.

indirectes : ainsi les impôts sur les cartes à jouer, les matières d'or et d'argent, les poudres de chasse. D'après les statistiques de 1911, l'ensemble de ces taxes somptuaires ne dépassait pas 83.024.000 fr. (1). Mais il s'agissait là uniquement de contributions établies sur certaines manifestations extérieures du luxe et non d'une véritable taxe sur toutes les marchandises de luxe. La loi du 31 décembre 1917 eut précisément pour objet d'élargir singulièrement la part demandée aux taxes somptuaires en créant : 1° une taxe de 10 o/o sur le prix de vente des objets classés comme étant de luxe (art. 27) ; 2° une taxe de 10 o/o sur les dépenses afférentes au logement ou à la consommation dans les établissements classés comme établissements de luxe (art. 28). Ces taxes devaient, dans l'esprit du législateur, fournir un rendement considérable, et en raison de leur taux élevé, former une part importante dans les prévisions annuelles établies quant aux produits des impôts créés par la loi du 31 décembre 1917. L'Administration des Finances estimait que le rendement probable des nouvelles taxes serait de 750 millions pour les consommations de luxe, et de 300 à 400 millions pour les dépenses effectuées dans les établissements de luxe (2).

1. Stourm, *op. cit.*, p. 93.

2. Rapport Denais, *J. off.* Doc. Parl. Ch. 1918. Annexe, n° 4061, p. 1954, col. 2.

En Allemagne également, au cours de la guerre, une taxe somptuaire de 20 0/0 vint frapper les achats de bijoux et pierres précieuses, et une taxe de 10 0/0 atteignit les achats d'œuvres d'art, antiquités, pianos, fourrures, etc. (1).

D'autres pays, dont les finances ont été grandement engagées pendant cette guerre, ont d'une manière analogue cherché du côté des impôts somptuaires un supplément de recettes nouvelles (Rapport général fait à la Commission du Budget chargée d'examiner le projet de loi portant fixation du budget ordinaire des services civils de l'exercice 1918, par M. Louis Marin, député) (2).

C'est ainsi qu'en Angleterre le budget de l'exercice 1916-1917 porte création de nouveaux impôts indirects sur les plaisirs publics (3); en particulier la taxe sur les spectacles est augmentée de 50 0/0, sauf en ce qui concerne les tickets de 1 et 2 pence. D'autre part, la Grande-Bretagne a créé des droits sur les importations de luxe, telles que automobiles, bicyclettes, films cinématographiques, pendules, montres, instruments de musique et chapeaux, ces droits s'élevant à 33,5 0/0 *ad valorem*.

Aux Etats-Unis, la loi du 3 mars 1917 intitulée

1. Paul-Dubois, *loc. cit.*, p. 910 en note.

2. *J. off.* Doc. parl. Ch. 1918. Annexe n° 4133, p. 2058. Rapport Marin.

3. Rapport Marin, *ibid.*, p. 2075, col. 1.

« loi pour fournir des revenus nouveaux en vue de pourvoir aux augmentations des dépenses de l'armée et de la marine » et le projet du budget pour l'exercice fiscal du 30 juin 1918 au 30 juin 1919 prévoient des taxes nouvelles, notamment sur les parfums, les automobiles, les divertissements publics. Le rendement de la taxe sur les parfums est évalué à 1 million 900.000 dollars ; celui de la taxe sur les divertissements publics à 19.000.000 dollars. Sont de même taxés les articles de sport et les appareils photographiques, le rendement prévu étant respectivement de 800.000 et 500.000 dollars (1).

En Italie des mesures identiques furent prises ; en novembre 1916 un droit de timbre fut établi sur la vente des articles de parfumerie, et le 15 avril 1917 une taxe de 3 à 12 0/0 vint frapper la vente des objets précieux (2). De même un décret du 13 mai 1917 étendit à d' « autres spectacles et divertissements » la taxe du timbre sur les cinématographes établie par un décret du 4 janvier 1917 (3).

Quant à la conception fiscale d'une taxe sur les paiements, elle est plus ancienne et d'une application plus générale encore que celle de l'imposition des objets de luxe. En Egypte, au temps des Ptolémée,

1. Rapport Marin, *ibid.*, p. 2082, col. 2.

2. Rapport Marin, *ibid.*, p. 2085, col. 2.

3. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, année 1917.

les ventes subirent une taxe de $1/20$, puis de $1/10$ de leur prix (1). Les Romains connurent la *centesima rerum venalium* ou taxe de $1/100$ du prix de vente, encore que suivant l'opinion la plus répandue ce droit n'était perçu que sur les ventes publiques ; il était porté au quadruple pour les achats d'esclaves, considérés comme dépenses de luxe. Au xvi^e siècle, les guerres dans lesquelles Charles-Quint et Philippe II engagèrent l'Espagne et la France, nécessitèrent le recours à toutes sortes d'impôts, et Philippe II et ses successeurs percurent notamment l'*Alcavala*, droit du dixième sur les ventes commerciales. A la fin du moyen-âge, la France fut soumise à un impôt analogue : la *maltôte*, établie en 1292, et qui reçut ce nom en raison de son impopularité ; c'était une taxe de 1 denier sur la vente de toutes marchandises (2). Au xix^e siècle, on recourut aussi à de semblables taxes aux époques difficiles. Ainsi aux Etats-Unis, pendant la guerre de Sécession, d'après M. Paul-Dubois, le rendement de l'impôt sur les ventes prélevé pendant la seule année de 1865 aurait atteint 3 milliards. Le Mexique y fit appel également pour étayer son budget chancelant, et avant la révolution de la dernière époque la taxe de 2 p. 1.000 sur les

1. Paul-Dubois, *loc. cit.*, p. 907.

2. Brissaud, *Cours d'histoire générale du droit français public et privé*, t. I, p. 923, note 4.

transactions paraissait constituer le plus clair des ressources du Trésor mexicain (1).

En France, au lendemain de la guerre de 1870, la loi du 23 août 1871, art. 18-1^o, appliquait partiellement l'idée d'une taxe sur les paiements en créant l'impôt sur le timbre des quittances. Cet impôt devait devenir permanent, sa perception était confiée à l'Administration de l'Enregistrement, et il n'a pas cessé depuis 1871 d'alimenter le Trésor. Lors de sa création il était réglementé de la manière suivante : « Les quittances ou acquits donnés au pied des factures ou mémoires, les quittances pures et simples, reçus ou décharges de sommes, titres, valeurs ou objets, et généralement tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui emportent libération, reçu ou décharge, sont soumis à un droit de timbre de 0 fr. 10. » Le droit est dû pour chaque acte, reçu, décharge ou quittance. Il n'est applicable qu'aux actes sous seings privés et ne contenant pas de dispositions autres que celles ci-dessus spécifiées. La loi du 23 août 1871 n'exemptait du droit de timbre que quatre catégories de quittances (art. 20) : 1^o les acquits inscrits sur les chèques ainsi que sur les effets de commerce ; 2^o les quittances de dix francs et au-dessous ; 3^o les quittances énumérées dans l'article 16 de la loi du 13 brumaire

1. Paul-Dubois, *loc. cit.*, p. 908.

an VII ; 4° les quittances délivrées par les comptables de deniers publics, frappées d'un timbre établi par une législation spéciale.

Auparavant, les quittances n'étaient pas absolument exemptes d'impôt. Elles avaient été frappées du timbre par la loi du 13 brumaire, an VII ; mais ce droit était fixé d'après la dimension du papier et était au minimum de 0 fr. 50. Cet impôt fut loin de rapporter ce qu'on escomptait, car son taux était trop élevé pour que la pratique ne cherchât pas à y échapper. Le législateur de 1871 adopta un taux minime, mais en même temps édicta une sanction sévère : toute contravention à la loi était passible d'une amende s'élevant à 62 fr. 50 au minimum. Et l'impôt du timbre changea de caractère : de taxe de consommation sur le papier, il devint une taxe invariable de 0 fr. 10 et apparut comme une contribution uniforme perçue sur la libération des débiteurs. Il est remarquable que l'impôt créé dès 1871 présentait un caractère de généralité absolue : il doit atteindre tous les paiements de quelque nature qu'ils soient ; n'en sont exempts que ceux qui bénéficient d'une exonération formelle. L'article 18 étend même l'impôt aux titres non signés, bien que de tels titres ne constituent pas réellement des titres juridiques. Quant au mode de paiement, il résultait simplement de l'apposition d'un timbre spécial sur la quittance, faite au moment de l'acquit par le créancier et obli-

téré par la marque à l'encre noire de la signature et de la date de l'oblitération. Cet impôt fournit dès la première année de son application un contingent appréciable : 12.388.327 francs. De 1872 à la fin du xix^e siècle, le rendement moyen annuel fut d'environ 16 millions (1). A la veille de la guerre il était évalué pour une année normale à 25.800.500 francs (2).

Cependant depuis longtemps l'impôt sur les quittances était critiqué comme ne répondant aucunement aux principes de la justice fiscale. C'était en effet un droit fixe de 0 fr. 10 qui frappait uniformément toutes les quittances, quelle que fût l'importance de la somme versée. On était loin du principe de la progressivité de l'impôt qui est entré aujourd'hui dans la plupart des législations fiscales. Aussi, quelques jours avant la guerre, la législation de 1871 recevait une modification importante qui était un premier acheminement vers les conceptions nouvelles ; une nouvelle étape a été franchie avec la loi du 31 décembre 1917 instituant la proportionnalité sans limites ; un dernier pas consisterait à introduire un taux progressif dans des limites d'abord restreintes, et cette hypothèse ne semble pas irréalisable, étant donné l'ampleur formidable de nos budgets actuels.

1. Maguéro, *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*.
V^o Reçu n^o 763.

2. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée du ministère des Finances*, juillet 1916, p. 86.

La loi du 15 juillet 1914 institua donc, par analogie avec l'ancien droit fixe gradué auquel étaient assujettis autrefois les actes de société, de partages, de délivrance de legs et de mainlevée (loi du 28 février 1872), un tarif gradué d'après les sommes versées, savoir :

o fr. 10	pour les sommes supérieures à 10 fr. jusqu'à 200 fr.
o fr. 20	— 20 — 500 fr.
o fr. 30	— 500 — 1.000 fr.
o fr. 40	— 1.000 — 3.000 fr.
o fr. 50	— 3.000 fr.

Bien que réalisant une amélioration au point de vue de la justice fiscale, en établissant un certain parallélisme plus exact et plus équitable entre le taux de l'impôt et l'importance de la somme taxée, la loi du 15 juillet 1914 présentait encore cette imperfection de ne plus suivre l'importance des sommes assujetties aux droits au-delà de 3 000 francs. Une lacune du même genre s'était déjà glissée dans la loi du 25 février 1901 qui, pour la première fois, introduisait l'impôt progressif dans notre droit fiscal à la place de l'ancien tarif proportionnel sur les mutations par décès : la progression s'arrêtait en effet au chiffre de 1 million. Elle fut réparée peu après par la loi du 30 mars 1902 qui continua la progression sur cinq tranches nouvelles (de 1 million à 2 millions, de 2 à 5, de 5 à 10, de 10 à 50, et plus de 50 millions). C'est une correction du même genre que la loi du

31 décembre 1917 a voulu apporter à celle du 15 juillet 1914 : sans aller encore jusqu'à l'extension d'un impôt progressif aux quittances, elle a tout au moins permis au fisc de frapper les actes de libération d'une taxe proportionnelle à l'importance des sommes versées et sans fixation d'un maximum.

Ainsi, depuis la loi de 1871, l'impôt sur les quittances était l'une des ressources normales de nos budgets ; il était d'une application générale, frappant la plupart des écrits qui, à un titre quelconque, constatent la libération des débiteurs. Et la loi du 31 décembre 1917 n'est que le développement et l'aggravation des lois déjà existantes sur le timbre et auxquelles elle a d'ailleurs laissé une part d'application.

Une taxe nouvelle sur les paiements a de même été établie en Allemagne par la loi du 26 juin 1916 relative au timbre des opérations commerciales (*Warenumsatzstempel*) (1). Aux termes de l'article 76 « quiconque exploite en Allemagne une industrie fixe est tenu de délivrer au Bureau des Contributions dans un délai de 30 jours après la fin de l'année solaire le montant total des paiements qu'il a reçus au cours de l'année pour les marchandises livrées dans l'exploitation de son établissement en Allemagne ». L'assujettissement à l'impôt n'existe

1. *Bulletin de Stat., loc. cit.*, 1916, p. 873.

que si le montant global des paiements reçus dans l'année dépasse 3.000 marks (art. 78), ce qui en fait aboutit à frapper de cet impôt l'immense majorité des commerçants. Au cas où le propriétaire de l'exploitation ne tiendrait pas de comptabilité régulière ou manquerait de bases pour indiquer le montant réel des paiements, il sera tenu d'évaluer le montant global de ces paiements et d'acquitter l'impôt sur ce chiffre (art. 79). Le Bureau des Contributions a un délai de 3 mois pour contester l'exactitude de cette évaluation et procéder lui-même à une évaluation qui servira de base à l'impôt (art. 79). Afin de rendre plus facile le contrôle de l'Administration fiscale les industriels sont tenus de conserver leurs livres et les quittances reçues dans l'exploitation de leur industrie pendant un délai de 5 ans à compter de la fin de l'année pendant laquelle le droit est perçu (art. 83). En outre, d'après l'article 83a, tout paiement effectué en Allemagne et s'élevant à plus de 100 marks pour livraison de marchandises oblige la personne qui a reçu le paiement, même si elle n'exploite aucun commerce, à en délivrer dans un délai de 15 jours un reçu timbré à 1 pour 1.000 sur le montant de ce paiement. En cas de paiement par acompte le reçu timbré est obligatoire lors du dernier versement. Le droit de timbre est à la charge de la personne qui a reçu le paiement, sinon, de la personne à qui le reçu est remis et dans ce cas dans

un délai de 15 jours à compter de la réception. L'absence de reçu ne dispense pas de payer l'impôt dans les cas où il est obligatoire et l'impôt devient alors exigible dès l'instant que le paiement est effectué. Toute contravention est punie d'une amende égale à 20 fois le montant du droit éludé (art. 83c). Le rendement prévu de cette loi était évalué à 250 millions de marks (1). Telle est l'économie de cette loi allemande qui peut être rapprochée de la loi française, mais qui s'en sépare par deux différences essentielles : la loi allemande est moins générale en ce qu'elle ne vise que les ventes commerciales ; d'autre part la taxe est mise à la charge du vendeur en Allemagne, alors qu'en France elle est supportée par le débiteur ou acheteur.

On voit par ce rapide aperçu des législations étrangères qu'en créant dans la loi du 31 décembre 1917 les taxes nouvelles sur les paiements et sur les dépenses de luxe, le législateur français n'a fait que suivre un mouvement général motivé par les charges financières toujours croissantes de la guerre, et partout on a songé à ces procédés fiscaux d'une incontestable valeur et susceptibles de fournir des rendements très élevés.

Mais on peut se demander pourquoi on n'a pas, une fois de plus, cherché des suppléments de recettes

1. Rapport Marin, *loc. cit.*, p. 2.101, col. 3.

dans une majoration des impôts directs et indirects déjà existants et à l'épreuve de longue date.

C'est qu'à ce moment les impôts étaient si lourdement surchargés qu'il semblait qu'on eût atteint les dernières limites de la taxation. La loi du 15 juillet 1914 avait institué l'impôt général sur le revenu global, celle du 31 juillet 1917 les trois impôts cédulaires sur les revenus. La loi du 31 décembre 1917 contenait une accentuation notable de la progressivité des droits de succession et établissait une taxe nouvelle s'ajoutant aux droits précédents sur le capital net des biens transmis par décès. Dans ces conditions il apparaissait que tout prélèvement nouveau obtenu par voie d'accroissement des impôts qui venaient d'être créés aboutirait à absorber la presque totalité des revenus du contribuable. Dans son Rapport fait au nom de la Commission de la législation fiscale chargée d'examiner les articles, 2, 3, 4 et 7 à 38 du projet de loi portant fixation du budget ordinaire des services civils de l'exercice 1918 (art. 3 à 38, taxe spéciale sur les paiements) (1), M. Joseph Denais, député, déclarait : « Le contribuable ne travaillerait plus que pour voir l'Etat insatiable absorber au fur et à mesure tout le produit de son travail; ce serait à bref délai la mort de toute activité, de toute initiative, l'appauvrissement rapide de tous les

1. Rapport Denais, *loc. cit.*, p. 1951, col. 2.

citoyens et du pays... Ainsi, par l'aggravation des taxes existantes, par l'institution d'impôts directs sur la richesse acquise, on ne saurait donner aux budgets futurs qu'un appoint de ressources tout à fait insuffisantes et totalement disproportionnées avec le trouble, les répercussions de toute nature que ces mesures fiscales jetteraient dans le pays. Et par les monopoles on ne peut envisager que des ressources lointaines ». Le législateur eut alors l'idée de frapper sous la forme d'un impôt sur tous les paiements libératoires la richesse en circulation. La production était atteinte par l'impôt direct, la consommation par l'impôt indirect, la circulation le serait par un impôt spécial : une taxe sur tous les paiements civils et commerciaux. M. Denais évaluait à 400 milliards le montant total des paiements annuels (1). En déduisant de ce chiffre les paiements correspondant à des dépenses de première nécessité et légitimant une exemption de la taxe (20 milliards environ), et en tenant compte de certaines déductions et de l'évasion possible, il s'arrêtait au chiffre de 300 milliards de paiements annuels comme susceptible de servir de base à l'impôt projeté et dont il attendait ainsi une rentrée nouvelle de 600 millions par an. En parallèle, M. Denais évoquait le souvenir de l'impôt américain qui, malgré ses imperfections, produisit 1 milliard 550 millions par an (2).

1. Rapport Denais. *Ibid.*, p. 1951, col. 3.

2. Rapport Denais. *Ibid.*, p. 1953, col. 1.

Le projet du gouvernement voté par les deux Chambres est passé dans la loi de finances du 31 décembre 1917, art. 19 à 26 en ce qui concerne les diverses taxes instituées sur les paiements, art. 27 et 28 en ce qui a trait aux taxes sur les objets de luxe et sur les dépenses dans les établissements de luxe. Nous étudierons donc dans une première partie la taxe sur les paiements et dans une deuxième partie la taxe sur les dépenses de luxe.

Il convient de remarquer avant d'entrer dans le détail des textes concernant ces différentes taxes, que leur application n'a pas eu lieu immédiatement. Le législateur a estimé qu'il était opportun de laisser aux intéressés un certain délai qui leur permit de se mettre au courant de leurs nouvelles obligations fiscales. Ainsi, aux termes des articles 18 et 23, la loi du 31 décembre 1917 n'est entrée en vigueur que trois mois après sa promulgation qui résulte d'un décret du même jour, publié au *Journal officiel* du 1^{er} janvier 1918. Ce n'est donc qu'à partir du 2 avril 1918 inclus que sont applicables les nouvelles taxes, quelle que soit la date de la créance libérée par le paiement, même antérieure à la mise en vigueur de la loi. De même, c'est seulement à compter de cette date que les achats d'objets de luxe et les dépenses effectuées dans les établissements de luxe sont soumis à l'impôt.

PREMIÈRE PARTIE

LA TAXE SUR LES PAIEMENTS

((Art. 19 à 26))

La taxe sur les paiements appartient à la catégorie des droits de timbre et à ce titre sa perception a été confiée, comme celle de tous les autres droits de même nature, à l'Administration de l'Enregistrement.

Cette taxe présente les caractères suivants :

Elle est 1° un impôt indirect, en ce sens qu'elle atteint une circulation juridique de valeurs, une convention de libération ;

2 un impôt de quotité, puisqu'elle est perçue en vertu d'un tarif fixé d'avance.

3° un impôt réel, c'est-à-dire un impôt qui atteint le contribuable sans considération de sa situation de fortune. Et à ce sujet quelques observations s'imposent.

Le tarif appliqué aux paiements est le même pour tous ; il est simplement proportionnel aux paiements effectués, sans qu'intervienne à aucun moment un

facteur personnel aggravant plus ou moins la taxe applicable selon la richesse de l'intéressé. Et cependant, ce caractère de réalité de la taxe a été contesté lors des travaux préparatoires de la loi.

Si en apparence la taxe sur les paiements frappe tous les débiteurs sans distinction, le Rapporteur remarquait, en effet, que pour certains achats au moins, ceux qui ne sont pas indispensables à la vie, la dépense peut être considérée comme un indice suffisant des facultés du contribuable ; dès lors, la taxe sur le paiement de cette dépense apparaît, dans une certaine mesure, comme constituant un impôt personnel, puisque la dépense est proportionnelle à la fortune (1).

Cette appréciation serait exacte si le taux de 0 fr. 20 0/0 ne s'appliquait qu'au paiement de certaines catégories de dépenses excédant les limites des dépenses normales. Mais l'impôt sur les paiements est d'une application absolument générale qui englobe à la fois les paiements civils et les paiements commerciaux, c'est-à-dire l'extinction de la presque totalité des rapports d'affaires qui naissent entre les individus. Par suite, comme une transaction si modeste soit-elle aboutit normalement à un paiement, la taxe atteint tous les individus qui sont tenus également et dans les mêmes conditions d'acquitter l'impôt.

1. Rapport Denais. *Ibid.*, p. 1952, col. 3.

Par son caractère de réalité, la taxe sur les paiements appartient à une catégorie d'impôts qui, à tort ou à raison, semblent avoir perdu la faveur de l'opinion publique à l'époque contemporaine. Toutefois, en ce qui concerne cette taxe, la critique n'a pas une portée considérable, étant donné le taux relativement faible du nouvel impôt : 0 fr. 20 o/o, et à ce sujet le Rapporteur observait justement que cette majoration de l'ancien timbre-quittance ne comptait pour ainsi dire pas, à côté des 25 o/o ajoutés par les dernières mesures fiscales de guerre à la plupart des droits d'enregistrement et de timbre. Néanmoins, le législateur a voulu légitimer la création du nouvel impôt. On trouve trace de ce souci dans les travaux préparatoires où l'impôt sur les paiements est présenté comme la rémunération d'un service rendu.

En effet, la libération d'un débiteur résultant du paiement est protégée par la loi. Le débiteur peut faire reconnaître et sanctionner ses droits devant les tribunaux et, au besoin, la force publique est mise à sa disposition. Il est naturel et juste que l'Etat fasse payer cette protection. « L'Etat n'assure-t-il pas la loyale exécution des contrats ? Ne fournit-il pas au débiteur un moyen de faire constater sa libération et de se garantir contre les contestations ultérieures ? C'est le prix de ce service lié à son existence même que l'Etat est fondé à prélever sur tous les paiements dont il garantit expressément ou tacitement l'effet

libératoire sous la forme d'une quote-part qui lui est indispensable pour subvenir à ses besoins et assurer cette existence sans laquelle les échanges sociaux seraient dépourvus de signification » (1).

Sans être absolument dénuée de valeur, cette assertion est cependant des plus contestables.

Le Rapporteur de la loi n'a d'ailleurs fait que reprendre une conception autrefois soutenue par certains publicistes et aujourd'hui complètement abandonnée. Depuis longtemps, on a cherché à légitimer l'impôt en général en le représentant comme la rémunération d'un service rendu. Déjà Montesquieu disait que l'impôt est « une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir plus agréablement ». L'abbé Raynal formule une appréciation analogue : « l'impôt c'est le sacrifice d'une partie de sa propriété pour la défense de l'autre. » Voltaire lui-même déclare que « payer l'impôt c'est mettre une partie de ses biens à entretenir l'autre. » Pour le marquis d'Audiffret, l'impôt est « un sacrifice demandé à la société pour la protection de son existence ainsi que pour le développement de sa puissance. » Les hommes de la Révolution partageaient de la même idée, soit en écrivant comme Mirabeau dans son *Adresse aux Français* que « l'impôt n'est qu'une avance pour obtenir la

1. Rapport Denais. *Ibid.*, p. 1952, col. 1.

protection de l'ordre social », soit en proclamant comme l'Assemblée nationale que « l'impôt est la dette commune de tous les citoyens et le prix des avantages que la société leur procure. » Mais c'est Emile de Girardin qui a donné à ce point de vue la définition la plus précise de l'impôt : « l'impôt est et ne doit être qu'une prime d'assurance payée par tous les membres d'une société appelée Nation, à l'effet de s'assurer la pleine jouissance de leurs droits, l'efficace protection de leurs intérêts et le libre exercice de leurs facultés. » Et Proudhon également soutenait cette thèse en regardant l'impôt comme « un échange d'utilités » (1).

Aucune de ces définitions ne résiste à l'examen. Pour que l'impôt puisse être considéré comme la rémunération d'un service rendu, il faudrait qu'il existât une corrélation entre le service rendu et la contribution exigée ; or il n'est pas téméraire d'affirmer qu'une pareille concordance ne se rencontre guère. Les infirmes, les malades, les vieillards, les indigents jouissent au même titre que les autres citoyens, et peut-être plus parfois, des bienfaits de l'organisation sociale sans laquelle ils n'obtiendraient ni les soins ni l'assistance qui leur sont indispensables ; or ceux-là mêmes constituent cette catégorie de citoyens qui sont le moins lourdement taxés ou même sont totalement exonérés.

1. Cités par Stourm. *Op. cit.*, 2^e éd., p. 190.

La raison apportée par M. Denais dans son Rapport n'est en réalité qu'un prétexte. Vouloir établir une référence exacte entre les services procurés par la société et les bénéfices individuels que chacun tire de l'organisation sociale est d'ailleurs une entreprise vaine dont aucun système fiscal, si perfectionné soit-il, ne peut se flatter de procurer la réalisation. L'impôt est légitime parce qu'il est indispensable dans nos sociétés modernes, et le seul principe qui puisse présider à sa réglementation est de n'exiger de chacun qu'une part correspondant à ses facultés contributives. Tout ce qu'on peut dire c'est que, dans une certaine mesure, la taxe sur les paiements ne déroge pas à cette règle, parce que c'est un impôt perçu sur les dépenses et que, pour la plupart d'entre elles, celles-ci constituent un critérium assez précis de l'ensemble de nos facultés.

La taxe sur les paiements créée par la loi du 31 décembre 1917 a une portée d'application très générale.

D'une part, l'impôt de 0 fr. 20 par cent francs ou fraction de cent francs est exigible « sur tous les titres, de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des paiements ou des versements de sommes, soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce » (art. 19). Elle est donc perçue tantôt *ratione personæ*, tantôt

ratione materiæ. En ce qui concerne ces titres, la taxe de 0,20 0/0 est substituée au droit de timbre établi par la loi du 23 août 1871, article 18, et modifiée par celle du 15 juillet 1914, article 28, sur les titres comportant libération, reçu ou décharge de sommes.

D'autre part, les articles 23 et 24 instituent une taxe de 0 fr. 20 par cent francs ou fraction de cent francs sur « le paiement de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques. » Cette énumération très large montre le souci qu'a eu le législateur d'éviter toute fissure au nouvel impôt. Mais une condition essentielle doit être remplie pour l'exigibilité de la taxe : il faut que le paiement dépasse 150 francs. Au-dessous de ce chiffre la taxe n'est due que s'il y a eu une quittance délivrée au débiteur et supérieure à 10 francs.

On a souvent qualifié de taxe sur les paiements civils et taxe sur les paiements commerciaux les taxes instituées par la loi du 31 décembre 1917, art. 19 à 22 d'une part, 23 et 26 d'autre part.

En se référant à la qualité du créancier, il est vrai que l'article 19 atteint le plus souvent des paiements faits à des non-commerçants, c'est-à-dire des paiements civils, et que l'article 23 frappe les paiements effectués à des vendeurs de marchandises, donc le plus généralement des commerçants, c'est-à-dire des paiements commerciaux.

Mais nous verrons que le premier texte a visé également certains paiements faits à des commerçants, et que le second est applicable à tous les vendeurs de marchandises même non-commerçants.

Ainsi ces dénominations courantes de « paiements *civils* » et de « paiements *commerciaux* » n'ont qu'une valeur approximative. Ces réserves faites, nous les accueillerons cependant au cours de notre travail en raison de leur commodité.

Nous étudierons dans deux chapitres : 1° la taxe instituée par les articles 19 à 22 de la loi du 31 décembre 1917 ; 2° la taxe instituée par les articles 23 à 26 de cette même loi.

CHAPITRE PREMIER

LA TAXE INSTITUÉE PAR LES ART. 19 A 22 DE LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917

Nous examinerons successivement les questions suivantes : 1° Dans quels cas la taxe est due; 2° qui en est débiteur; 3° quels sont ses modes de perception; 4° quelles sont les sanctions édictées.

SECTION PREMIÈRE

Dans quels cas la taxe est due

§ 1. — *Le Principe*

Si l'on compare les textes de la loi du 23 août 1871 qui a créé le timbre-quittance et de la loi du 31 décembre 1917 qui en a notablement aggravé le tarif, on remarque entre eux une certaine similitude.

D'après l'article 18-1° de la loi de 1871 « sont soumis à un droit de timbre de 0 fr. 10 les quittances ou acquits donnés au pied des fractures ou mémoires, les quittances pures et simples, reçus ou décharges

de sommes, titres, valeurs ou objets et généralement tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui emporteraient libération, reçu ou décharge ». Sans entrer dans la même énumération, l'article 19 de la loi de 1917 édicte que la taxe de 0 fr. 20 0/0 sera perçue « sur tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des paiements ou des versements de sommes, soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce ». Le législateur a voulu ainsi marquer son intention de maintenir la règle ancienne dans sa généralité, et même, en évitant toute énumération des différents titres passibles du droit qui pût être considérée comme limitative, de prévenir toute atteinte à la généralité du principe posé. Et cela a été formellement déclaré par le ministre des Finances au cours des débats : « Nous reprenons simplement le texte de la loi de 1871 qui a quarante-six ans d'existence et de pratique » (1). Toutefois remarquons dès à présent une différence importante entre nos deux textes : alors que la loi de 1871 s'applique aux « reçus ou décharges de *sommes, titres, valeurs ou objets* », la loi nouvelle ne vise que les « paiements ou versements de *sommes* », de sorte que les reçus d'objets ou de titres restent

1. *J. off.*, Doc. Parl. Ch. 1917, p. 3499.

soumis à la législation ancienne du timbre-quittance de 0 fr. 10.

Toutes les quittances constatant des paiements ou des versements de sommes à des non-commerçants ou à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce sont ainsi assujetties à la taxe nouvelle de 0 fr. 20 0/0. Il suffit qu'un titre constatant le paiement ou le versement ait été délivré, sans qu'il soit nécessaire qu'il porte la signature du créancier. « Signés ou non signés », disent les lois de 1871 et de 1917, et le Rapporteur de la loi du 23 août 1871 expliquait que cette disposition était destinée à éviter les fraudes fiscales et notamment l'emploi de signes conventionnels exprimant une libération en vue d'éviter l'apposition du timbre-quittance.

Dans cette catégorie de paiements rentrent tous les paiements que l'on a l'habitude d'effectuer dans le train normal de la vie. Elle comprend, en dehors des remboursements de sommes prêtées, notamment les paiements faits aux ouvriers, aux artisans, aux employés, aux fonctionnaires, aux maîtres de pension, aux exploitants agricoles, aux officiers publics, aux personnes exerçant une profession libérale, aux sociétés mutuelles d'assurances.

Il n'y a aucun doute que les quittances de salaires, d'honoraires ou de traitements tombent sous l'application de la loi. Et même, la généralité de ses termes

est telle que le versement fait à d'anciens employés de commerce de gratifications par leurs patrons, pendant la durée de leur mobilisation, donne lieu à la perception de la taxe, pourvu que ce versement soit supérieur à dix francs, et à la condition bien entendu qu'il existe un écrit libératoire signé ou non signé (Réponse de M. le ministre des Finances à une question posée par M. Petitjean, député, *J. O.* 9 juin 1918, p. 4986). Sont également soumis à la taxe : les paiements des honoraires et des états de frais dus aux officiers publics et ministériels. De même le paiement des appointements et cachets des artistes dramatiques, car on sait qu'en louant leurs talents à un entrepreneur de spectacles ces artistes ne font pas acte de commerce et les contestations qui s'élèvent entre eux ou avec leurs Directeurs sont de la compétence des tribunaux civils (Bordeaux, 13 janv. 1887. D. 87. 2. 142). Il en est de même encore des paiements faits par les compagnies d'assurances d'une indemnité de sinistre à un assuré, car si l'encaissement des primes par la Compagnie présente un caractère commercial et échappe à ce titre à l'application de la loi de 1917 pour rester sous le coup de la loi du 15 juillet 1914, le versement d'une indemnité correspond au paiement d'une créance résultant d'un contrat civil et l'écrit constatant le règlement de cette indemnité est passible de la taxe de 0 fr. 20 0/0. (Voir Instruction n° 3532,

publiée par l'Administration de l'Enregistrement pour l'application de la loi du 31 décembre 1917, p. 5). Citons encore les paiements de loyers ou fermages, assujettis à la taxe, même si le propriétaire qui les reçoit est un commerçant, puisque le locataire ou fermier agit ici à titre purement civil.

§ 2. — *Les exonérations.*

Malgré la généralité du principe énoncé dans son article 19, la loi du 31 décembre 1917 a énuméré dans l'article 20 un certain nombre d'exceptions assez considérables.

On peut ranger les exemptions accordées par la loi en deux catégories : 1° les exemptions relatives, concernant les paiements qui, tout en étant exonérés de la taxe de 0 fr. 20 0/0, demeurent assujettis s'ils sont constatés par écrit à l'ancien droit fixe (loi du 23 août 1871) ou gradué (loi du 15 juillet 1914); 2° les exemptions absolues, résultant de ce que certains paiements sont dispensés à la fois de la taxe nouvelle et des droits de timbre anciens.

A). *Les exonérations relatives*

1° La première des exemptions relatives concerne « les titres constatant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion » (art. 20-1°).

Il a été dit dans les travaux préparatoires que

l'exonération se justifie d'elle-même en cas de compensation légale. On sait que la compensation légale suppose des dettes de choses fongibles, liquides et exigibles, existant entre les mêmes parties et susceptibles de paiements forcés (C. civ. art. 1289 et suiv.) La libération réciproque des débiteurs résulte de la loi elle-même ; elle s'opère même à leur insu ; par suite l'écrit que les parties jugent à propos de dresser n'ajoute rien à la force libératoire de la compensation déjà acquise en vertu de la loi. Pour ce motif le législateur a estimé que cet écrit ne serait pas soumis à la taxe de 0 fr. 20 0/0. Cependant il n'est pas complètement exonéré d'impôt ; il continue d'être soumis, ainsi que s'exprime l'article 20 au sujet de chacune des exceptions qu'il énumère, « aux droits de timbre en vigueur », c'est-à-dire au droit de timbre gradué établi par la loi du 15 juillet 1914. En effet sous l'empire de la loi du 23 août 1871 qui n'avait pas prévu cette exemption le droit de timbre était perçu dans les cas de compensation légale, et telle était la solution que donnait l'Administration de l'Enregistrement le 27 août 1875 (1). Le droit de timbre-quittance est donc exigible, qui est, depuis la loi du 15 juillet 1914 qui en a élevé le tarif, un droit gradué de 0 fr. 10 à 0 fr. 50.

L'écrit dressé pour faire preuve d'une compensa-

1. Maguero. *op. cit.* V° Reçu, n° 299.

tion légale n'est soumis qu'à ce droit. Au contraire si la compensation est facultative ou conventionnelle, c'est-à-dire se produit par la volonté des parties entre des dettes qui manquent de l'une des conditions requises pour la compensation légale (dettes non déterminées dans leur quotité, ou conditionnelles, ou dont le terme n'est pas échu, ou non fongibles), la libération résulte bien de l'acte écrit dressé par les parties pour constater cette compensation et la taxe de 0 fr. 20 0/0 est exigible.

De même que pour la compensation légale, l'extinction de la dette par confusion « lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent dans la même personne » (C. civ. art. 1300), se produit par la seule force de la loi, et pour cette raison l'écrit qui constate une libération est exempt de la taxe de 0 fr. 20 0/0, mais reste soumis d'autre part au droit de timbre gradué de la loi du 15 juillet 1914.

2° Sont également exemptés de la nouvelle taxe « les reçus délivrés par les banques aux clients titulaires de comptes de dépôts, ainsi que les reçus donnés par lesdits titulaires, lorsqu'il ont exclusivement pour objet de constater le versement ou les retraits effectués par les clients au crédit ou au débit de leur propre compte (art. 20-6°).

Ainsi quand un client confie des sommes d'argent en dépôt à une banque, ou en retire tout ou partie, les reçus que lui délivre la banque et ceux qu'il lui

remet, à chaque opération de versement et de retrait, sont exempts du droit de timbre de 0 fr. 20 0/0. Cette faveur accordée par la loi repose sur deux motifs. En premier lieu, le versement ou le retrait ne constituent que de simples opérations d'ordre intérieur qui n'ont eu vue qu'un déplacement de fonds, sans que ces opérations aient jamais un caractère libératoire quelconque. En second lieu, l'assujettissement de semblables reçus à la taxe proportionnelle eût été défavorable aux développements des dépôts en banque, alors que l'intérêt général du pays commande d'encourager le plus possible cette pratique qui empêche les fonds disponibles des particuliers de demeurer improductifs dans leur portefeuille personnel. Bien plus, cette pratique est avantageuse au fisc lui-même et il doit souhaiter qu'elle se généralise ; car elle lui permet de constater d'une manière certaine le chiffre exact de la fraction des fortunes privées déposées dans les banques, grâce au droit de contrôle que lui confèrent, lors du décès du déposant, les lois des 25 février 1901, 31 mars 1903 et 18 avril 1918, art. 1^{er} (lois concernant les mutations par décès).

Au cours de la discussion de la loi de 1917, il a été entendu que le bénéfice de l'exonération peut être invoqué, même si le versement ou le retrait de fonds est effectué par un mandataire du déposant, et l'Administration de l'Enregistrement a fait connaître

par une instruction parue en mai 1919, que l'exonération résultant de l'art. 20-6°, était expressément réservée aux reçus constatant des versements ou des retraits de fonds effectués par le titulaire même du compte ou par son mandataire. Ainsi sont soumis à la taxe les versements ou retraits opérés par un tiers non muni d'un pouvoir du titulaire du compte, tel par exemple un versement effectué par un débiteur de ce dernier (Voir à ce sujet les Débats parlementaires, au Sénat, 2^e séance du 30 déc. 1917. *J. off.*, 31 déc. 1917, p. 1231-1232).

Il y a lieu de remarquer que l'exonération inscrite dans la loi ne vise que les comptes de dépôts, et ne s'étend pas aux comptes courants en banque (1). Le compte courant se distingue du compte de dépôt en ce que, dans le premier, il existe « une réciprocité de remises se traduisant en articles de débit et de crédit, distincts, destinés à se balancer en un solde définitif à la clôture du compte (Cass., 3 déc. 1901). Le compte de dépôt au contraire ne comporte aucune réciprocité de remises ; il n'y a pas de contrat préalable conclu entre le banquier et son client et ayant pour objet de passer en articles du compte les créances et les dettes réciproques entre ces deux personnes ; le banquier qui ouvre un compte de dépôt n'a d'autre rôle que de recevoir les fonds et de les restituer à son

1. *J. off.*, 31 déc. 1917. Débats parlem., Sénat, p. 1231-1232. *Instruction de l'Enregist.*, n° 3532, p. 13, en note.

client, soit à vue, soit à l'échéance fixée. Les reçus relatifs aux comptes de dépôts ne sont donc pas soumis à la taxe de 0 fr. 20 0/0, mais restent assujettis au timbre gradué établi par la loi du 15 juillet 1914 en remplacement du timbre-quittance à 0 fr. 10 de la loi du 23 août 1871.

De même que les reçus relatifs aux comptes de dépôts en banque, les ordres de virement en banque échappent à la taxe nouvelle. Cela résulte non pas d'une disposition formelle de la loi, mais d'affirmations très nettes produites au cours des débats parlementaires. En effet, M. le député Ernest Lafont ayant déposé un amendement tendant à assimiler à une quittance et à rendre passible de la taxe de 0 fr. 20 0/0 un ordre de virement en banque, le ministre des Finances se prononça nettement pour le rejet de cet amendement ; celui-ci fut disjoint et ne revint jamais en discussion (1). Si les ordres de virement en banque ne sont assujettis ni à l'ancien droit de timbre-quittance, ni à la nouvelle taxe, ils sont frappés toutefois par la loi du 30 juillet 1913, article 12, qui leur a étendu le droit de timbre fixe institué pour les chèques par la loi du 23 août 1871, article 18 et par la loi du 19 février 1874 article 8, droit qui est de 0 fr. 10 pour les chèques payables sur la place où ils sont tirés et de 0 fr. 20 pour les chè-

1. *J. off.* du 23 déc. 1917. Débats parl., Ch. 2^e séance du 22 déc. 1917, p. 3497.

ques payables sur une autre place. Il n'y a pas lieu de s'étonner d'ailleurs que le législateur de 1917 ait entendu exempter les ordres de virements de la taxe de 0 fr. 20 0/0, car il était d'un intérêt primordial pour la France, à cette époque de la guerre, de multiplier les procédés de paiement afin d'épargner le plus possible de numéraire ; or l'extension de la pratique des virements en banque était de nature à économiser un capital circulant considérable. C'est dans le même but qu'au cours de la guerre le législateur s'est sagement gardé d'augmenter le droit de timbre sur les chèques.

Il est à noter enfin que d'après l'article 30 de la loi du 15 juillet 1914 les ordres de virements donnés à des agents de change sont également régis par l'article 12 de la loi du 30 juillet 1913 : ils sont exempts de la taxe de 0 fr. 20 0/0, mais sont soumis au droit de timbre de 0 fr. 10 ou 0 fr. 20.

3° L'article 20-7° exempte de la taxe sur les paiements « les quittances ou reçus de sommes déposées ou consignées chez des officiers publics ou ministériels, en leur dite qualité, lorsqu'elles n'opèrent pas vis-à-vis des tiers la libération des déposants et les décharges que donnent les déposants ou leurs ayants cause aux dits officiers publics ou ministériels, lorsque la remise des sommes consignées ou déposées est faite. »

Ainsi échappent à la taxe le dépôt et le retrait de

fonds effectués par un particulier qui a un compte ouvert en l'étude d'un notaire par exemple. Ici encore, cette exemption se justifie en ce que les quittances ou les reçus des sommes déposées ou consignées chez des officiers publics ou ministériels et inversement les décharges que les déposants donnent à ces derniers lors de la remise desdites sommes, ne constituent que des opérations d'ordre intérieur et qui n'ont par elles-mêmes aucun effet libératoire. Mais si ces écrits sont exemptés de la taxe nouvelle, ils restent assujettis au droit de timbre gradué de 0 fr. 10 à 0 fr. 50. L'application de cette règle comporte d'ailleurs certaines distinctions.

Il se peut qu'un notaire, par exemple, reçoive les fonds d'un débiteur qui désire se libérer envers son créancier; dans ce cas la question est de savoir si le notaire reçoit les fonds en qualité de mandataire du créancier ou à titre de dépositaire. S'il agit comme mandataire du créancier il libère incontestablement le débiteur qui lui remet ses fonds et il y a lieu d'appliquer la taxe de 0 fr. 20 0/0 sur les paiements. S'il n'agit que comme dépositaire il n'y a là qu'une opération d'ordre intérieur destinée à épargner au débiteur les ennuis et les risques de la conservation des fonds dans son portefeuille, et si ce dépôt est suivi de la remise d'un reçu au déposant, ce reçu ne comporte que l'application du droit de timbre gradué. Seulement la remise ultérieure au

créancier des fonds ainsi déposés donne évidemment ouverture à la taxe de 0 fr. 20 0/0 sur la quittance signée par le créancier.

Observons ici que le reçu délivré par le créancier en constatant le versement par le débiteur d'intérêts produits par une créance est passible, non seulement de la taxe de 0 fr. 20 0/0 sur les paiements, mais en outre de l'impôt de 5 0/0 sur le revenu des créances hypothécaires ou chirographaires (loi du 31 juillet 1917, art. 40), impôt acquitté, de même que la taxe de 0 fr. 20, au moyen de l'apposition de timbres spéciaux sur la quittance.

Les exceptions ont en droit fiscal un caractère limitatif et l'article 20-3°, n'exempte formellement que « les quittances ou reçus de *sommes* déposées ou consignées chez des *officiers publics ou ministériels* en leur dite qualité ». Il faut en conclure que la décharge remise par un voyageur à un hôtelier et constatant le retrait de fonds déposés momentanément à la caisse de l'hôtel comporte la perception de la taxe proportionnelle. La solution serait différente si le dépôt concernait des objets autres que des sommes d'argent. Et à ce sujet la remarque qui va être faite est absolument générale et s'applique à tous les reçus ou décharges *d'objets* quelle que soit la qualité du dépositaire. La loi du 31 décembre 1917, ainsi d'ailleurs que celle du 15 juillet 1914, ne vise que « les paiements et versements de *sommes* »

(art. 19), et dans l'art. 20 il ne s'agit toujours que de « sommes déposées ou consignées ». Les reçus ou décharges d'objets ou de titres demeurent donc en dehors de la loi nouvelle et sont seulement passibles du droit de quittance fixe de 0 fr. 10 (loi du 23 août 1871, art. 18-1^o). (Réponse à une question posée par M. Lorient, député, à M. le ministre des Finances. *J. off.*, 2 juin 1918, p. 4576, question n^o 21877). La raison en est que la valeur des objets autres que du numéraire est souvent difficile à déterminer et qu'il eût été illusoire de s'en remettre, quant à cette évaluation, à l'appréciation des intéressés. Il semble pourtant que les titres et valeurs cotés en Bourse eussent pu être taxés au même titre que les sommes d'argent, en tenant compte de leur valeur au cours du jour. Toute appréciation de la valeur de l'objet étant écartée, le timbre-quittance de 0 fr. 10 devra être apposé sur le reçu ou décharge de cet objet, même si sa valeur est évidemment inférieure à dix francs. Ainsi la décharge délivrée à un commissaire de Police par une personne qui a perdu sa montre sur la voie publique et qui la retrouve au Commissariat comporte l'apposition du timbre-quittance de 0 fr. 10 (Solution de l'Enreg. des 26 novembre 1874 et 29 octobre 1875. *Journal de l'Enreg.* n^o 20637).

On s'est demandé si la taxe de 0 fr. 20 0/0 n'était pas exigible, indépendamment du droit de timbre de dimension, sur les actes notariés contenant paie-

ment, versement ou libération de sommes, soit comme disposition principale (quittance ordinaire), soit comme condition dépendante (prix payé comptant aux termes d'un contrat de vente), soit comme condition accessoire (loyers d'avance versés aux termes d'un bail). Consulté sur cette question par M. Paul Pugliesi-Conti, député, le ministre des Finances a déclaré que cette taxe, conservant les caractères de l'ancien droit de timbre-quittance établi par la loi du 23 août 1871, devait être appliquée suivant les mêmes règles, et qu'il n'y avait aucune distinction à formuler à cet égard suivant le caractère principal, dépendant ou accessoire de l'acte (*J. off.*, 8 août 1918). Or il était de principe sous l'empire de la législation de 1871 que le droit de timbre n'atteignait pas les paiements et versements de sommes reçus par-devant notaire. L'ancienne règle reste donc en vigueur sous l'empire de la loi nouvelle. Mais il est toujours entendu que si la rédaction de l'acte notarié a été précédée d'un dépôt de fonds effectué chez le notaire avec délivrance d'une quittance au déposant, cette quittance est frappée soit de la taxe de 0 fr. 20 0/0, soit seulement du droit de timbre gradué de 0 fr. 10 à 0 fr. 50, selon que le notaire avait ou non mandat du créancier d'encaisser les fonds (Réponse du ministre des Finances à une question posée par M. Lefas, député, n° 21682. *J. off.*, 9 juin 1918, p. 4985).

4° Sont exonérées de la taxe de 0 fr. 20 0/0 les quittances délivrées par les comptables publics (art. 20-5°).

Les comptables publics sont tous ceux qui ont la charge de payer avec les deniers publics sur le vu d'ordonnances de paiement ou de mandats de paiement émanant des administrations compétentes (1). Rentrent dans cette catégorie : 1° le Caissier ou Payeur central du Trésor, 2° les trésoriers-payeurs généraux des départements et le receveur central de la Seine, les receveurs des finances, les percepteurs, les receveurs de l'Enregistrement, des Contributions indirectes, des douanes ; 3° les receveurs municipaux ; 4° les caissiers de la Caisse des dépôts et consignations ; 5° les payeurs du Trésor aux Armées ; 6° les receveurs des établissements de bienfaisance ; 7° les receveurs des asiles d'aliénés et des dépôts de mendicité ; 8° les secrétaires agents comptables des établissements d'enseignement supérieur, et en général tous les comptables qui ont le maniement des fonds de l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics, et dont la gestion et la comptabilité sont soumises au contrôle de la Cour des comptes ou des Conseils de préfecture, sauf appel à la Cour des comptes. Les quittances déli-

1. Berthélemy, *Traité de droit administratif*, 8^e éd. 1916, p. 879.

vrées par ces comptables sont donc exemptes de la taxe de 0 fr. 20 0/0, mais restent soumises aux droits de timbre qui leur sont propres. La loi du 23 août 1871 à laquelle s'est référé l'art. 20-5° de la loi du 31 décembre 1917, contenait dans son art. 20 § 4, une disposition analogue : « Sont exceptées du droit de timbre de 0 fr. 10... les quittances délivrées par les comptables de deniers publics, celles des douanes, des contributions indirectes et des postes, qui restent soumises à la législation qui leur est spéciale. »

Il importe à ce sujet de faire une distinction entre d'une part, le droit de timbre exigible sur les reçus délivrés par la généralité des comptables publics, et d'autre part, la législation particulière sur le timbre concernant l'Administration des Douanes, l'Administration des Contributions indirectes et l'Administration des Postes.

D'une manière générale, les quittances délivrées par les comptables de deniers publics à des débiteurs de produits et revenus de toute nature encaissés par eux, sont assujetties à un droit de timbre fixe de 0 fr. 25 (loi du 8 juillet 1865, art. 4; loi du 23 août 1871, art. 2; loi du 30 décembre 1873, art. 2).

Exceptionnellement, les actes délivrés par l'Administration des Douanes sont soumis à un droit de timbre spécial par l'art. 19 de la loi du 28 avril 1816, et dont le taux est le suivant, sans décimes :

« 1° pour les acquits à caution, les actes relatifs à la navigation et les commissions d'emploi, 75 centimes ; 2° pour les quittances de droits au-dessus de 10 francs, 25 centimes ; 3° pour toutes les autres expéditions, 5 centimes ». C'est l'Administration des Douanes qui perçoit ce timbre et qui est comptable de son produit. Toutefois les quittances de droits de statistique délivrées par cette Administration ont été exonérées du droit de timbre spécial par l'article 8 de la loi du 29 mars 1897, qui les a soumises d'autre part au timbre de 0 fr. 10 institué par l'article 18 de la loi du 23 août 1871, et actuellement de 0 fr. 20 0/0 d'après la loi du 31 décembre 1917.

Un régime spécial concerne également les expéditions et quittances délivrées par les employés des Contributions indirectes à raison des droits encaissés par eux. Ces documents sont marqués d'un timbre spécial de 0 fr. 10 perçu par cette Administration (loi du 28 avril 1816, art. 243). Mais il va de soi que les quittances délivrées à l'Administration des Contributions indirectes sont soumises aux droits ordinaires.

Enfin « les mandats d'articles d'argent émis et payés par la Poste » sont exemptés de tout droit de timbre par l'article unique de la loi du 18 mars 1879, depuis le 1^{er} avril 1879. Cette exemption a été étendue aux bons de poste par l'article 8 de la loi du 29 juin 1882. Mais la personne qui accuse réception d'un mandat-poste est tenue d'acquitter la taxe de 0 fr. 20 0/0.

L'envoi de marchandises en remboursement donne lieu de même à la perception de la taxe proportionnelle (Réponse du Ministre des Finances à une question posée par M. Sibille, député. *J. off.*, 7 mai 1918, p. 1412). C'est l'interprétation qui s'imposait en présence du caractère strictement limitatif de telles exemptions.

5° Les paiements effectués par l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics n'avaient fait l'objet d'aucune exemption dans la loi du 31 décembre 1917 ; aussi ces paiements ont-ils été assujettis à la nouvelle taxe. Mais la loi de finances du 29 juin 1918 a décidé dans son article 23 qu'ils seraient exonérés des taxes établies par les art. 19 et 23 de la loi du 31 décembre 1917, « la législation antérieure continuant de s'appliquer à leur égard. » Les paiements dont il s'agit ne sont donc plus soumis aujourd'hui qu'au droit de timbre gradué de 0 fr. 10 à 0 fr. 50, après avoir subi une très courte application de la taxe proportionnelle, du 2 avril au 30 juin 1918. La loi du 29 juin 1918 ne vise que les établissements publics ; ce régime de faveur ne saurait donc être étendu aux établissements d'utilité publique.

La nouvelle exemption ajoutée par la loi du 29 juin 1918 à celles accordées par la loi du 31 décembre 1917 a une importance considérable. Elle aboutit notamment à dispenser de la taxe de 0 fr. 20 0/0 tous les fonctionnaires de l'Etat et des établissements publics

ainsi que les officiers des armées de terre et de mer qui touchent des traitements, soldes, salaires, émoluments, gratifications, imputables sur les budgets de l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics, pour ne leur appliquer que le tarif réduit de la loi du 15 juillet 1914, et à ce point de vue elle les a distingués nettement du personnel des établissements d'utilité publique et des administrations privées qui, moins favorisés, restent soumis à la taxe proportionnelle de 0 fr. 20 o/o.

B) *Les exonérations absolues.*

1° La plus importante de ces exonérations pour la fréquence de son application concerne « les quittances ou reçus de 10 francs et au-dessous » (art. 20-4°).

C'est le maintien pur et simple de l'immunité déjà accordée aux quittances de cette nature par la loi du 13 brumaire an VII, art. 16-1° § 8 et par la loi du 23 août 1871 art. 20-2°. Ces quittances de 10 francs ou inférieures à 10 francs sont donc exonérées complètement, tant de la taxe nouvelle de 0 fr. 20 o/o, que des anciens droits de quittance. Mais la loi du 31 décembre 1917, reprenant les termes des lois précitées, subordonne cette exemption à la condition qu'il ne s'agisse pas « d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme ».

L'acompte est un paiement partiel d'une créance plus forte. Ainsi l'acompte, même inférieur à 10 francs,

est passible de la taxe si la créance globale dépasse 10 francs. La loi fiscale se montre par là beaucoup plus sévère pour le débiteur gêné qui ne peut se libérer que par faibles acomptes, que pour le débiteur plus riche qui peut payer sa dette en une seule fois ; en effet ce dernier ne paie que l'impôt de 0 fr. 20 0/0 sur le montant de sa dette, alors que le premier paiera 0 fr. 20 pour 10 francs et au-dessous, puisque la taxe est indivisible par fraction de cent francs, soit un impôt de 2 0/0 au minimum ! La loi a voulu prévenir la fraude qui aurait consisté, pour échapper à la taxe, à faire des versements successifs de 10 francs ou même simultanés par quittances distinctes ne dépassant pas 10 francs, jusqu'à concurrence du montant de la dette ; il est regrettable qu'en même temps elle ait frappé très durement la catégorie des petits débiteurs obérés, acheteurs à crédit pour la plupart, et qui préféreront souvent s'en remettre à la probité de leur créancier plutôt que de payer les frais relativement élevés d'une quittance en règle.

Il a toujours été admis que le versement d'une somme d'intérêts inférieure à 10 francs est exempté de la taxe. L'Administration de l'Enregistrement elle-même l'a reconnu en décidant que chaque coupon trimestriel ou semestriel d'action ou d'obligation ou chaque terme de loyers forme une créance distincte qui doit être envisagée en elle-même, et non pas un acompte sur les dividendes et intérêts annuels du

titre ou sur le montant du loyer annuel (Solution du 21 juin 1881. *Répert. périod. de l'Enreg.*, n° 5588).

A l'inverse, la réunion en une seule quittance de paiements afférents à plusieurs créances inférieures séparément à 10 francs, mais dont le total excède ce chiffre, donne lieu à la perception de la taxe. De même en cas de paiement d'une dette due solidairement par plusieurs personnes, même si elles n'ont contracté individuellement de dette que pour une part inférieure à 10 francs ; c'est l'application des principes généraux sur la solidarité : le créancier ayant le droit d'exiger la totalité de la dette de l'un quelconque de ses débiteurs solidaires, il est évident que la quittance délivrée par un ou plusieurs d'entre eux est passible de la taxe, pourvu seulement qu'il s'agisse d'une somme supérieure à 10 francs.

Enfin la quittance finale, c'est-à-dire celle qui constate le paiement du complément, même inférieur à 10 francs, d'une dette supérieure, doit supporter la taxe de 0 fr. 20 o/o.

2° d'après l'article 20-3° de la loi du 31 décembre 1917 « le renouvellement des lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce » est exonérée de la taxe nouvelle, mais « reste soumis aux droits établis par l'article 1^{er} de la loi du 5 juin 1850. » Cet article 1^{er} de la loi du 5 juin 1850 assujettit « les lettres de change, billets à ordre ou au porteur, mandats, retraits, et tous autres effets négociables

ou de commerce » à un droit de timbre dont le tarif a été plusieurs fois modifié par les articles 2 de la loi du 23 août 1871, 3 de la loi du 19 février 1874, 1^{er} de la loi du 22 décembre 1878, et 5 de la loi du 29 juillet 1881, pour être en dernier lieu de 0 fr. 05 par cent francs ou fraction de cent francs. C'est ce droit que l'article 18 de la loi du 31 décembre 1917 a modifié une fois de plus en l'élevant à 0 fr. 20 par cent francs ou fraction de cent francs.

Mais cet impôt n'a rien de commun avec un droit de quittance, et c'est pourquoi nous classons l'exemption de l'article 20-3° de la loi de 1917 parmi les exemptions absolues de tout droit de cette nature. Le droit établi par la loi de 1850 est en effet un droit de timbre proprement dit, calculé d'après le capital nominal du titre et perçu en vertu de la règle générale inscrite dans l'article 1^{er} de la loi du 13 brumaire an VII, à savoir que « la contribution du timbre est établie sur tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires, et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi. » Ainsi le renouvellement des effets de commerce n'est passible d'aucun droit de timbre-quittance, à la condition toutefois que le titre porte mention de son caractère d'effet en renouvellement. Dans son rapport M. Denais a justifié l'exemption accordée par l'article 20-3° de la loi de 1917 de la manière suivante : « On sait qu'en dehors des effets de commerce qui seront présentés

à l'encaissement dans les trois mois de leur émission il en est qui restent en banque comme instruments de crédit et qui sont renouvelés de trois en trois mois. Ces renouvellements devront-ils être taxés au droit total ? Ce serait lourd, puisque le loyer annuel de l'argent (d'un argent dû par des commerçants dont les affaires sont peu prospères) se trouverait majoré de 80 centimes. D'autre part ce serait injuste puisque, par l'effet même du renouvellement, il n'y a pas paiement et que c'est le paiement qui est visé par le droit proportionnel » (1).

Cette dernière raison est l'évidence même. Et c'est en nous basant sur la même idée d'un titre libératoire nécessaire que nous avons déjà trouvé la justification naturelle de plusieurs exemptions énumérées par la loi de 1917 : celles des titres constatant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion, des reçus délivrés par les banques aux clients titulaires de comptes de dépôts, et des quittances et reçus de sommes déposées ou consignées chez les officiers publics ou ministériels.

A côté de l'exonération du timbre-quittance du renouvellement des effets de commerce, la législation antérieure en maintient une autre relative aux reçus ou accusés de réception d'effets de commerce à négocier, à accepter ou à encaisser. Cette exemption

1. Rapport Denais, *ibid.*, p. 1954, col. 3.

résulte de l'article 4 de la loi du 30 mars 1872 ainsi conçu : « Sont exempts du droit de timbre des quittances, reçus ou décharges de toute nature, les reconnaissances et reçus donnés, soit par lettres, soit autrement, pour constater la remise d'effets de commerce à négociier, à accepter ou à encaisser. » Cet avantage dont bénéficient les effets de commerce leur a été accordé au lendemain de la guerre de 1870-71 afin de faciliter leur circulation ; créés pour remplir l'office de monnaie, ces titres doivent passer de main en main aussi facilement que des billets de banque, et le législateur n'a pas voulu apporter d'entraves à cette circulation si utile au relèvement économique du pays. L'Administration de l'Enregistrement elle-même a interprété largement cette règle en décidant que toutes les fois qu'un effet de commerce serait remis, non pas en paiement, mais pour d'autres fins, cette remise ne pouvant fournir par elle-même la preuve d'une libération ne serait pas assujettie au timbre-quittance ; tel est le cas d'un banquier écrivant à son client : « Reçu votre lettre du..., renfermant un effet de 2.000 francs dont nous soignons la rentrée à votre crédit sans garantie de protêt en temps utile. » (Solution de l'Enregistrement du 24 août 1896. *Journal de l'Enreg.*, n° 25-207). Les chèques étant des effets de commerce jouissent du même privilège, lorsqu'ils sont adressés à un tiers en vue d'un encaissement, d'une acceptation ou d'une

négociation, c'est-à-dire à une personne autre que le créancier, à un intermédiaire aux fins de négociation, d'acceptation ou d'encaissement.

La loi du 31 décembre 1917 n'a pas reproduit cette disposition de la loi du 30 mars 1872, elle est muette quant aux reçus et accusés de réception d'effets de commerce ou de chèques destinés à l'escompte ou à l'encaissement. Mais il faut se rappeler que la loi de 1917 a eu uniquement pour objet d'instituer une taxe sur tous les titres constatant « des paiements ou des versements de *sommes* » (art. 19) ; elle n'avait donc point à s'occuper des reçus d'effets de commerce ou de chèques qui sont en définitive des reçus d'objets. Ainsi la législation antérieure conserve-t-elle son autorité et l'article 4 de la loi du 30 mars 1872 est toujours en vigueur (Voir au surplus *Notice de l'Adm. de l'Enreg.* publiée en mai 1918, p. 5 et 6).

3° « Les acquits inscrits sur les chèques ainsi que sur les lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce » sont exonérés de la nouvelle taxe, mais restent « assujettis au droit proportionnel de timbre » (art. 20-2°).

Il s'agit ici d'une exonération traditionnelle, déjà écrite dans l'article 20-1° de la loi du 23 août 1871, et que nous considérons, ainsi que la précédente, comme une exemption absolue, puisque lesdits acquits sont dispensés de tout timbre-quittance. Depuis l'ancienne législation on a toujours considéré en effet

qu'il est suffisant que les effets de commerce aient acquitté le droit de timbre proportionnel dont le taux est de 0 fr. 20 0/0 depuis la loi du 31 décembre 1917, art. 18.

En ce qui concerne les chèques, l'exemption se limite à l'acquit donné par le tireur à son banquier, car dans ce cas le versement au tireur de la somme inscrite sur le chèque n'a nullement la signification d'un paiement libératoire; il correspond seulement à un prélèvement opéré par le tireur sur son propre compte; c'est une restitution partielle d'un dépôt d'urgence, la taxe ne peut être appliquée. Au contraire, la remise d'un chèque en paiement d'une dette par le tireur à son créancier donne ouverture à l'exigibilité de la taxe, et il en est de même de l'accusé de réception adressé par le bénéficiaire du chèque au tireur (Cf. *Instruction de l'Enreg.*, n° 3532, p. 11 en note); mais bien entendu l'encaissement ultérieur à la banque par le bénéficiaire ne donne plus lieu à l'application de la taxe.

4° Sont enfin exonérées de la taxe sur les paiements, comme de tout droit de timbre, un certain nombre de quittances visées par l'art. 16 de la loi du 13 brumaire an VII, texte auquel se sont successivement référées la loi du 23 août 1871 art. 20-3° et la loi du 31 décembre 1917, art. 20-5°.

La loi du 13 brumaire an VII est la loi organique de l'impôt du timbre auquel elle a très généralement

assujetti « tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires, et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi »; mais elle a énuméré dans son art. 16 un assez grand nombre d'exemptions. Sont ainsi dispensées du timbre :

1° Les quittances intéressant les services de la Dette publique. Elles comprennent : les quittances concernant le paiement des arrérages de rentes sur l'Etat (Décision du Min. des Fin. du 27 novembre 1871. *Instruction de l'Enreg.* n° 2.424) ; les récépisés de souscriptions aux emprunts de l'Etat et les reçus des versements successifs inscrits sur les certificats provisoires délivrés aux souscripteurs, quelle que soit la nature des titres émis, rentes sur l'Etat, bons ou obligations du Trésor (Circul. de la Compt. publ. du 14 février 1872 art. 20, 29 et 50. *Journal de l'Enreg.* n° 19532) ; les quittances d'un excédent de souscription aux emprunts de l'Etat, dans l'hypothèse où l'emprunt a été émis avec un maximum fixé d'avance (ce qui a été le cas récemment de notre 3° emprunt de la Défense nationale fixé au maximum de 10 milliards) ; les quittances du capital remboursé de titres de rentes sur l'Etat amortissables (Circul. de la Comptab. publ. du 20 mai 1897, D. 98.5.6c6). Sont également exonérées les reconnaissances de dépôts délivrées par les receveurs des finances, de certificats provisoires de souscriptions destinés à être convertis en rentes sur l'Etat, et encore les recon-

naissances de dépôt de titres de fonds d'Etat destinés à être échangés, renouvelés, convertis ou régularisés (Déc. du Min. des Fin. du 17 juillet 1874. *Journal de l'Enreg.* n° 19603).

2° Les *pièces* délivrées par une Administration ou un fonctionnaire public à une autre Administration ou un autre fonctionnaire public (art. 16-1° § 2). Les termes de la loi sont si compréhensifs qu'ils englobent évidemment les quittances (Solution de l'Enreg. du 23 avril 1895. *Journal de l'Enreg.*, n° 24860). A ce sujet une décision intéressante et qui nous paraît conserver son autorité sous l'empire de la loi nouvelle a été rendue par le tribunal civil de Lille le 31 décembre 1874 (*Journal de l'Enreg.* n° 19654) : procédant par analogie il a été jugé que les documents échangés entre les agents d'une même société pour la gestion des affaires sociales ne donnent pas lieu à la perception du timbre-quittance sur les décharges que ces agents peuvent réciproquement se délivrer.

3° Les quittances ou récépissés délivrés aux collecteurs et receveurs de deniers publics (art. 16-1° § 6).

4° Les quittances de sommes payées par l'Assistance publique, les départements, les communes, aux asiles et aux hospices pour frais de séjour, secours, fourniture de médicaments, honoraires de médecins, frais de visite médicale, de bureau, de transports, et

autres dépenses faites pour le compte des Enfants assistés (art. 16-1° § 7. Déc. du Min. des Fin. du 11 déc. 1876, D. 78.5.449). Il appartient bien entendu aux administrations qui délivrent les secours de constater l'indigence ; les mandats destinés aux indigents contiennent ordinairement la preuve que l'indigence a été régulièrement constatée par l'apposition de la lettre I suivie de la mention « Exemption du timbre. Loi du 13 brumaire an VII, article 16 ». L'administration interprète largement l'exonération prévue par cet art. 16-1° § 7. C'est ainsi qu'elle déclare exempte de timbre les quittances ou décharges données à la sortie des hôpitaux par les malades, en échange des sommes ou des objets précieux qu'ils avaient déposés à l'économat lors de leur entrée ; celles de salaires payés aux garde-malades qui ont soigné les indigents ; celles du prix des médicaments qui leur sont délivrés ; les quittances de secours de route aux indigents.

Bénéficient de la même immunité les quittances d'indemnités attribuées, même à des personnes non indigentes, à raison d' « incendies, inondations, épidémies, et autres cas fortuits ». Quoique la loi du 16 avril 1919 sur la réparation des dommages de guerre ne contienne à cet égard aucune disposition particulière, il nous paraît que les quittances d'indemnités jouiront du même privilège, la guerre rentrant bien parmi les « autres cas fortuits » non spéciale-

ment prévus par la loi ; et cela d'autant plus que les actes constatant la cession ou la délégation des dites indemnités, ainsi que les décisions des commissions cantonales et des tribunaux des dommages de guerre, les extraits, copies, grosses et expéditions qui en sont délivrés, et spécialement tous les actes de procédure auxquels donnera lieu l'application de la loi, ont été eux-mêmes expressément exemptés de tous droits de timbre par les art. 49 et 35 de la loi du 16 avril 1919.

Une immunité de même nature a été accordée par l'art. 19 de la loi du 1^{er} avril 1898 aux reçus de cotisations des membres honoraires ou participants des Sociétés de secours mutuels, aux reçus de sommes versées aux pensionnaires, ainsi qu'aux registres à souche qui servent au paiement des journées de maladie. Mais d'après une réponse faite par le ministre des Finances à une question posée par M. Bonnevey, député, les quittances des primes dues par les assurés des Sociétés mutuelles d'assurances sont passibles de la taxe de 0 fr. 20 0/0 de la loi du 31 décembre 1917, car ces sociétés constituent des entreprises purement civiles et sont par suite soumises à la règle établie par l'art. 19 de cette loi, d'après laquelle la taxe nouvelle atteint toutes les quittances délivrées par des non-commerçants pour une cause quelconque (Réponse à la question n° 21872, *J. Off.*, 23 mai 1918, p. 4534). Cette décision, qui semble juridiquement fondée, aboutit à cette singulière conséquence que

les sociétés d'assurances mutuelles ont de ce chef à supporter un impôt auquel échappent les sociétés anonymes d'assurances. Ces dernières en effet sont des commerçants et à ce titre bénéficient de cette disposition de l'art. 19 qui exonère, conformément à l'ancienne législation, les quittances délivrées par les commerçants dans l'exercice de leur commerce. Il est à souhaiter que cette inégalité fiscale n'échappe pas au législateur et qu'une réforme prochaine intervienne en faveur des sociétés mutuelles d'assurances, conforme en cela à la ligne générale de notre législation qui tend à favoriser toutes les associations mutuelles.

5° « Les engagements, enrôlements, congés, certificats, cartouches, passeports, quittances pour prêts de fournitures, billets d'étapes, de subsistance et de logement, et autres pièces ou écritures concernant les gens de guerre, tant pour le service de terre que pour le service de mer » (art. 16-1° § 9). Cette exemption a été limitée par la loi du 23 août 1871 au paiement des soldes et accessoires faits aux sous-officiers, caporaux et soldats; son article 20-3° a, en effet, excepté de l'exonération notamment les quittances relatives aux traitements des officiers des armées de terre et mer. Il est vrai que ces dernières échappent toutefois à la taxe de 0 fr. 20 o/o, depuis la loi de finances du 29 juin 1918 (art. 23), mais elles restent soumises à l'ancien droit de timbre gradué.

Réserve faite des officiers et assimilés, l'exemption édictée par la loi de brumaire, et maintenue depuis, est très générale. Elle concerne les traitements de la Légion d'honneur et de la médaille militaire touchés par les titulaires non officiers en activité de service, les mandats d'indemnité de route et de transport délivrés à des militaires non officiers voyageant isolément, les quittances se rapportant à de simples mouvements de fonds tels que les ordres de reversement établis à la charge des corps de troupe, services, formations aux armées, militaires de tous grades, par les ordonnateurs des services de la guerre.

Sont également exonérées du timbre, les quittances de secours accordées aux veuves et aux orphelins de la guerre, les quittances données au comptable d'un hôpital lors du retrait effectué à leur sortie des sommes par eux déposées.

Les mêmes principes s'appliquent au personnel du Trésor et Postes aux armées suivant que ces agents et sous-agents sont assimilés aux grades d'officiers ou de sous-officiers.

Toutefois l'Administration de l'Enregistrement a décidé que l'exemption du timbre ne pouvait s'étendre aux quittances de pensions données par d'anciens militaires, ni aux héritiers ou représentants de militaires; celles-ci sont donc, à l'exemple des quittances de traitement des fonctionnaires, officiers des armées de terre et de mer, employés salariés de l'Etat, des

départements, des communes et des établissements publics, soumises à l'ancien droit de timbre gradué par lequel l'article 23 de la loi du 29 juin 1918 a remplacé la taxe de 0 fr. 20 0/0 de la loi du 31 décembre 1917 (Réponse du Min. des Fin. à la question n° 22458 posée M. Hubert-Rouget, député, *J. off.*, 18 juin 1918, p. 5276).

On n'a pu étendre aux œuvres de guerre l'exemption relative aux gens de guerre, car les dispositions du droit fiscal sont de droit étroit et ne permettent pas de procéder à leur extension par voie d'analogie. L'impôt du timbre est donc applicable aux œuvres de guerre ; mais à ce point de vue il importe de distinguer les œuvres subventionnées par l'Etat des autres œuvres. Parmi les premières figurent les comités départementaux de secours aux prisonniers de guerre et d'assistance aux militaires tuberculeux, les œuvres subventionnées par le Comité de Répartition des fonds du Ministère de l'Intérieur pour des secours aux orphelins de la guerre nécessiteux, le Comité central de secours aux orphelins, veufs et ascendants des militaires morts pour la France. Les quittances délivrées par ces œuvres, pour les subventions touchées par elles, ont été d'abord frappées de la taxe de 0 fr. 20 0/0 à partir du 2 avril 1918 ; mais depuis la loi du 29 juin 1918 qui exonère de cette taxe tous les paiements effectués par l'Etat, les départements, les communes et les

établissements publics en les laissant cependant sous l'application de la législation antérieure, les quittances précitées ne sont plus soumises qu'au droit gradué de 0 fr. 10 à 0 fr. 50 établi par la loi du 15 juillet 1914. Quant aux autres œuvres, aux sociétés philanthropiques qui poursuivent un but de bienfaisance de guerre, telles que le Patronage des Orphelins de la guerre, il n'est pas douteux que les quittances qu'elles délivrent sont assujetties à la taxe de 0 fr. 20 0/0 (Cf. les réponses données par le Ministre des Finances à divers députés : *J. off.*, 25 septembre 1917, p. 2427 et 2428 ; 5 juillet 1916, p. 666 ; 9 juin 1918, p. 4986 ; 12 juin 1918, p. 5077).

SECTION II

Le taux de la taxe. Qui doit la taxe

Le taux de la nouvelle taxe substituée à l'ancien droit de timbre-quittance est uniformément de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs. Elle est par conséquent, suivant la remarque de l'Instruction 3532, p. 7, de 20 centimes pour les paiements n'excédant pas 100 francs, de 40 centimes, de 101 fr. à 200 francs, etc.

Par suite de ce fractionnement assez espacé, le paiement d'une somme de 101 francs est passible, comme celui d'une somme de 200 francs, d'une taxe

de 40 centimes. Il en résulte une certaine inégalité dans l'impôt qui n'est pas proportionnel à l'importance des paiements, mais il était impossible de procéder autrement ; si le législateur avait voulu établir une proportion absolue entre l'impôt et la somme payée il eût abouti à d'extrêmes complications et la perception de la taxe n'aurait pas manqué d'engendrer des erreurs et des réclamations. D'ailleurs, sur ce point, la loi du 31 décembre 1917 n'a fait que se conformer à une règle bien ancienne, celle d'après laquelle les valeurs soumises au droit d'enregistrement sont arrondies de 20 francs en 20 francs pour la perception ; le rôle du receveur est ainsi grandement facilité (loi du 27 ventôse en IX, article 2).

L'article 22 de la loi du 31 décembre 1917 dispose que « l'impôt est à la charge de la partie qui aura effectué le paiement ou le versement ». Ce texte est la reproduction pure et simple de l'article 23-2° de la loi du 23 août 1871, qui n'est lui-même que l'application de la règle générale énoncée par l'article 1248 du Code civil d'après lequel les frais du payement sont à la charge du débiteur. Le créancier est donc fondé à ajouter au montant de la somme due le prix du timbre applicable à la quittance qu'il délivre. Mais les dispositions de la loi à cet égard ne sont pas d'ordre public ; les parties sont libres d'y déroger et de convenir que la taxe sera à la charge du créancier.

A ce principe général il convient de noter une exception importante : les quittances délivrées par les particuliers à l'Etat sont évidemment assujetties au droit de timbre-quittance, mais l'Etat débiteur ne va pas se payer à lui-même un droit de timbre, de sorte que c'est le créancier qui est obligé de l'acquitter. Telle est la règle posée par l'article 29 de la loi du 13 brumaire an VII.

Au cas où le droit ne serait pas acquitté par le débiteur, la responsabilité du paiement passe en cas de décès à ses héritiers, car c'est un principe énoncé par l'article 76 de la loi du 28 avril 1816 qu'en matière de timbre les héritiers sont tenus au paiement des droits et amendes exigibles sur les quittances en contravention. D'autre part, le recouvrement de la taxe peut être poursuivi contre tous les ayants cause du contrevenant, c'est-à-dire contre toutes les personnes que l'article 1384 du Code civil déclare responsables envers les tiers du fait d'autrui. C'est ce qui a été jugé suivant une décision déjà ancienne, mais dont la généralité des termes nous paraît susceptible d'être appliquée à la taxe nouvelle : la Cour de Paris a reconnu par un arrêt du 15 mai 1851 (D. 52. 2. 240) que les attributions de l'Administration de l'Enregistrement (qui est chargée du recouvrement de cette taxe) comprennent nécessairement le droit de poursuivre la réparation civile du préjudice résultant des contraventions, en agissant

non seulement contre les contrevenants, mais aussi contre les personnes considérées par la loi comme civilement responsables. Dans l'espèce, la Cour a décidé qu'un commissionnaire de roulage était responsable du préjudice causé au fisc par l'apposition, faite par son employé, de faux timbres sur des lettres de voiture. Par application de la même idée, il résulte de diverses décisions qu'en cas de contravention à la loi du 23 août 1871 (dont la loi du 31 décembre 1917 sur les paiements civils n'est que le développement) le mandant est tenu du droit de timbre : quittance non payé par le mandataire (Castres, 1^{er} février 1876. D. 76.5.442), le mari commerçant est responsable du fait de sa femme qui dans la tenue des écritures a délivré une quittance irrégulièrement timbrée (Boulogne, 4 mars 1875. D. 75.5. 444), le notaire est responsable de l'amende encourue par un clerc en raison d'une quittance non timbrée (Avallon, 28 novembre 1877. D. 78. 3. 55), le propriétaire d'un hôtel l'est de même à raison d'un acquit non timbré délivré par son préposé (Lyon, 11 février 1874. D. 74. 5. 490), le directeur d'une société répond des droits de timbre exigibles sur une quittance non timbrée (Rouen, 18 août 1875. *Journal de l'Enregistrement* n° 20-481), le père est tenu du droit que son fils a négligé d'acquitter (Lyon, 29 août 1875. D. 75. 5. 444).

SECTION III

Modes de perception de la taxe

Nous avons vu que la taxe de 0 fr. 20 0/0 établie par la loi de 1917 présente les mêmes caractères que l'ancien droit de timbre-quittance ; aussi est-elle soumise aux mêmes conditions d'exigibilité et de perception, et, en cas de difficultés, y aura-t-il toujours lieu de recourir aux règles d'interprétations anciennes. En effet le décret du 29 mars 1918, rendu en exécution de l'article 21 de la loi du 31 décembre 1917, a maintenu dans ses articles 1 à 5 les trois modes de paiement en usage depuis la loi du 23 août 1871. La taxe de 0 fr. 20 0/0 peut donc être payée de l'une des manières suivantes : 1° l'apposition de timbres mobiles ; 2° le timbrage à l'extraordinaire ; 3° le timbrage par état.

1° *L'apposition de timbres mobiles.* — En principe la taxe est acquittée par l'apposition de timbres mobiles conformes au modèle annexé au décret du 29 mars 1918, et gradués comme il suit : 20, 40, 60, 80 centimes, 1 fr. 1,20, 1,40, 1,60, 1,80, 2, 4, 6, 8, 10, 20, 40 et 100 francs. Ces timbres sont collés sur les quittances par les parties elles-mêmes et sont immédiatement oblitérés par la marque à l'encre noire, en travers du timbre, de la signature du créancier ou

de celui qui délivre le reçu, ainsi que de la date de l'oblitération (art. 1 et 2, décret du 29 mars 1918).

Trois conditions sont donc essentielles pour que l'oblitération du timbre soit régulière : 1° l'oblitération doit être faite à l'encre noire. Toutefois l'Administration se montre assez large quant à cette prescription et considère comme valable notamment l'emploi de l'encre violette en usage dans le commerce, la plupart des encres commerciales employées étant de cette nature (Solution de l'Enreg., *Revue de l'Enreg.*, n° 1821); 2° la date de l'oblitération doit être indiquée sur le timbre. Mais il n'est pas indispensable de l'écrire en toutes lettres et les abréviations commerciales en chiffres sont admises. Il n'y a pas non plus de contravention si l'indication du millésime ou du mois déborde du timbre; 3° la signature doit être inscrite sur le timbre, au moins en partie (Décision du min. des Fin. du 18 mai 1876). Une croix apposée par un illettré ne constitue pas une oblitération suffisante; à cet égard une circulaire de la Comptabilité publique du 18 juillet 1833, n° 31, prescrit au comptable public qui paie un illettré de mentionner cette circonstance sur la pièce et de la faire signer par deux témoins présents, conformément à un décret du 18 messidor an II. D'après l'article 2 § 2 du décret du 29 mars 1918 la signature de celui qui donne le reçu « peut être remplacée par une griffe apposée à l'encre grasse faisant connaître le nom ou

la raison sociale du créancier, sa résidence et la date de l'oblitération du timbre ». Ces indications ne peuvent pas être en partie manuscrites et déjà sous l'empire de l'ancienne législation l'Administration de l'Enregistrement exigeait que la griffe les fournit toutes.

Les intéressés peuvent se procurer les timbres mobiles nécessaires dans les bureaux de l'Enregistrement, les bureaux de poste, les débits auxiliaires de papier timbré.

Le décret du 29 mars 1918, article 3, reproduisant l'article 3 du décret du 27 novembre 1871, décide que « les ordonnances, taxes, exécutoires et généralement tous mandats payables sur les caisses publiques, les bordereaux, quittances, reçus ou autres pièces peuvent être revêtus d'un timbre mobile par les agents chargés du paiement. Le timbre est oblitéré au moyen d'une griffe par ces agents, ainsi responsables des contraventions commises à raison des pièces acquittées à leur caisse. Les sociétés et compagnies, assureurs, entrepreneurs de transport et tous autres soumis aux vérifications des préposés de l'Enregistrement par l'article 22 de la loi du 23 août 1871 et par les lois antérieures ou postérieures peuvent également, sous leur responsabilité, user de la même faculté, en ce qui concerne les actions, obligations, dividendes et intérêts payables au porteur, les rentes sur l'étranger, ainsi que toutes autres pièces de

dépense, états de solde et émargement ». Ce texte apporte ainsi une dérogation à la règle d'après laquelle le timbre doit être oblitéré par le créancier ou celui qui donne le reçu ou décharge. En ce qui concerne les comptables publics, une circulaire de la Comptabilité publique du 15 mai 1858 leur prescrit d'appliquer sur les mandats au moment du paiement une griffe spéciale portant la mention « Payé ».

2° *Le timbrage à l'extraordinaire.* — On entend par là cette faculté accordée aux particuliers ou aux sociétés, qui veulent se dispenser de l'emploi des timbres mobiles ordinaires, de faire timbrer à l'avance des formules imprimées de reçus ou de quittances (art. 4, décret du 29 mars 1918). Toute personne qui désire en profiter est tenue de déposer ses formules et d'acquitter les droits de timbre afférents au bureau de l'enregistrement de sa résidence. Le timbrage se fait à la Direction départementale de l'Enregistrement ; il est assuré au moyen de types spéciaux correspondant par l'empreinte apposée à chacun des timbres mobiles nouvellement créés. Ce procédé ne présente évidemment d'intérêt que pour les maisons de commerce importantes, les compagnies d'assurances, les banques, les établissements publics. L'article 21 de la loi du 31 décembre 1917 accorde à titre de déchet à ceux qui font timbrer leurs quittances à l'extraordinaire une remise de 20/o venant en déduction du montant des droits à acquitter, pour la maculature

ou la mise hors d'usage de quelques exemplaires. Il convient de remarquer que la loi n'a permis ce mode de timbrage que sur les formules imprimées, à l'exclusion des papiers blancs ou manuscrits.

3° *Le timbrage par état.*— L'article 5 du décret du 29 mars 1918 énumère diverses catégories de personnes autorisées à remplacer les timbres multiples, dus à raison des paiements individuels portés sur un état d'émargement, par des timbres collectifs. Ce sont : 1° les comptables de deniers publics ; 2° les agents spéciaux des services administratifs régis par économie ; 3° les trésoriers des corps de troupe ; 4° les sociétés, assureurs, entrepreneurs de transport et autres personnes assujetties aux vérifications des agents de l'Administration ; 5° les personnes qui, sans être soumises par la loi à ce contrôle, prennent l'engagement de l'accepter, cette faculté accordée à ces dernières par l'Administration pouvant d'ailleurs toujours leur être retirée.

Sous l'empire de l'ancienne législation, le bénéfice de cette disposition était déjà accordé aux Compagnies de Chemins de fer au sujet du timbre exigible sur les billets de voyageur supérieurs à 10 francs ; dès le 29 décembre 1871 un arrêté du Directeur général de l'Enregistrement (Instruction n° 2431) les autorisait, sur leur demande, à percevoir sous leur responsabilité les droits de timbre exigibles à raison des billets de voyageurs, des recettes supplémentaires et des bil-

lets de bagages dont le prix excède 10 francs. L'arrêté porte que le montant de ces droits sera versé par toutes les gares des réseaux, à l'expiration de chaque mois et dans les cinq premiers jours du mois suivant, au bureau de l'Enregistrement désigné à cet effet. Les Compagnies fourniront à l'appui un état des billets et bulletins délivrés sur leur réseau. L'Administration aura le droit de vérifier, tant au siège social que dans les gares, l'exactitude des états présentés. Dans ce but, les Compagnies seront tenues de conserver pendant trois mois au moins, à partir du jour du versement des droits, les documents de comptabilité nécessaires pour la vérification. Après l'expiration de ces trois mois, l'Enregistrement possède encore la faculté de contrôle, mais il doit se contenter des pièces que les Compagnies ont jugé convenable de conserver pour leur comptabilité.

Le droit de se libérer par état a été accordé également aux Directeurs de théâtre par un arrêté du Directeur général de l'Enregistrement du 6 mars 1872 (*Dictionnaire de l'Enreg.* 3^e édit., t. III bis. V^o. quittance n^o 267).

SECTION IV

Les contraventions et pénalités

D'après l'article 22 de la loi de 1917 « toute contravention aux dispositions de l'article 19 ou du règlement d'administration publique prévu à l'article 11 (décret du 29 mars 1918) sera punie d'une amende de 6 o/o de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été régulièrement acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal ». Cette amende est assujettie aux 2 décimes et demi (loi du 30 mars 1902, art. 33, modifiant la loi du 13 avril 1901, art. 5), car la condamnation à l'amende entraîne de plein droit l'obligation de payer les décimes et demi-décime dont la perception est autorisée par les lois des 6 prairial an VII article 1^{er}, 28 avril 1816 article 17, 14 juillet 1855 article 5, 30 décembre 1873 article 2, et par les lois annuelles de finances. En définitive l'amende est donc de 7,50 o/o avec minimum de 62 fr. 50.

La pratique a montré que les contraventions susceptibles d'être commises à la législation du timbre-quittance sont de trois ordres : 1^o le défaut d'apposition de timbres mobiles ; 2^o le défaut d'oblitération ou l'oblitération irrégulière ; 3^o l'usage ou la vente de timbres ayant déjà servi.

I. — La contravention la plus fréquente est le défaut d'apposition de timbres. En pareil cas il est dû le droit simple, plus l'amende de 62 fr. 50 au minimum. Mais il se peut qu'une quittance ait été inscrite sur un papier timbré de dimension (1), y a-t-il dans ce cas contravention ? Si l'on observait à la lettre le texte de l'article 19 de la loi de 1917, il faudrait répondre affirmativement, puisque ce texte a établi une taxe de 0 fr. 20 0/0 sur tous les titres, de quelque nature qu'il soient, constatant des paiements ou des versements desommes. Mais, dans l'espèce, on a toujours considéré qu'il n'y avait pas contravention si le Trésor était déjà désintéressé par l'emploi d'un papier timbré d'un prix au moins égal au montant de la taxe due ; c'est ce que l'Administration décidait déjà sous l'empire de l'ancienne législation, notamment par une solution de l'Enregistrement du 10 décembre 1881 (D. 82. 5. 393). Mais il va de soi que si la taxe due est supérieure au prix du papier timbré employé il y a insuffisance de perception et l'écrit est en contravention pour le surplus.

II. — L'oblitération irrégulière ou le défaut d'oblitération du timbre sont considérés comme équiva-

1. Le prix des timbres de dimension a été modifié et établi comme il suit par l'article 22 de la loi de finances du 29 juin 1918 : la feuille de grand registre, 6 francs au lieu de 3 fr. 70 ; la feuille de grand papier, 4 francs au lieu de 2 fr. 40 ; la feuille de moyen papier, 3 francs au lieu de 1 fr. 80 ; la feuille de petit papier, 2 fr. au lieu de 1 fr. 20 ; la demi-feuille, 1 franc au lieu de 0 fr. 60.

lents à l'absence de timbre. L'article 2 du décret dispose en effet que les timbres doivent être immédiatement oblitérés par l'apposition à l'encre noire, et en travers du timbre, de la signature du créancier et de la date de l'oblitération, ou par l'apposition d'une griffe à l'encre grasse contenant les mêmes indications. Aujourd'hui comme auparavant, l'amende est encourue (Rouen, 1^{er} décembre 1898. *Revue périod. de l'Enreg.*, n° 9716). De même que précédemment, il n'y a pas contravention si le reçu était déjà inscrit sur un papier timbré d'un prix au moins égal au montant de la taxe exigible.

III. — Une fraude particulière consiste à user d'un timbre ayant déjà servi. C'est ce qui résulte du renvoi fait par l'alinéa 2 de l'article 21 de la loi de 1917 aux articles 20 et 21 de la loi du 11 juin 1859. D'après l'article 20 de cette dernière loi, sont considérés comme non timbrés les effets sur lesquels aurait été apposé un timbre mobile ayant déjà servi. En plus de l'amende encourue, le contrevenant s'expose à la sanction pénale prévue par l'article 21 : « Ceux qui auront sciemment employé, vendu ou tenté de vendre des timbres mobiles ayant déjà servi seront poursuivis devant le tribunal correctionnel et punis d'une amende de 50 à 1.000 francs. En cas de récidive, la peine sera d'un emprisonnement de cinq jours à un mois, et l'amende sera doublée. Il pourra être fait application de l'article 463 du Code pénal (sur les

circonstances atténuantes) ». Dans la pratique, l'Administration considère qu'il y a emploi d'un timbre mobile ayant déjà servi toutes les fois qu'il est prouvé que le timbre oblitéré a été détaché d'un papier pour être reporté sur un autre (Solution de l'Enreg. du 1^{er} juillet 1876. *Journal de l'Enreg.*, n° 20129).

Comment sont constatées et poursuivies les contraventions ?

L'article 22, alinéa 3, de la loi de 1917 renvoie, sur ce point, à l'article 23 de la loi du 23 août 1871, aux termes duquel il est nécessaire que les pièces non timbrées soient représentées pour que la contravention soit suffisamment établie. Lors de la discussion de la loi de 1871, le Rapporteur avait émis cependant une appréciation moins sévère : « La loi exige seulement, disait-il, la représentation des pièces ou l'aveu de la contravention par ceux qui l'ont commise » ; mais le Rapporteur s'est certainement mépris sur la portée du texte, on n'y peut voir nulle part que l'aveu du contrevenant constituerait une preuve légale de la contravention. En réalité, les agents de l'Administration doivent rapporter la preuve matérielle de la contravention et la constater dans un procès-verbal régulier (Instruction de l'Enregist., n° 2413). Ils ont d'ailleurs toute initiative quant aux moyens susceptibles de leur procurer la découverte des pièces en contravention, à la condition de n'em-

ployer que des moyens licites. On s'est demandé à ce sujet si, en cas de dénonciation à l'Administration par un tiers, dans le but de nuire à un contribuable, d'une contravention commise par ce dernier, l'Administration a le droit de relever la contravention signalée. L'affirmative n'est pas douteuse. Mais le dénonciateur n'encourt-il pas, au moins à titre de dommages-intérêts, l'obligation de rembourser au contrevenant le montant du droit de timbre, de l'amende et des frais? Non, a décidé la Cour de cassation, car on ne saurait trouver les éléments d'un délit civil, tombant sous l'application de l'article 1382 du Code civil, dans le fait d'une dénonciation de contravention à la loi fiscale (Cass. civ., 15 février 1882. D. 82. 1. 153). Si le dénonciateur a pu agir surtout par malveillance son action reste conforme à l'intérêt social, puisqu'elle a permis à l'Administration l'exercice d'un droit. De simples inductions, quelle que soit leur force, ne suffiraient pas à établir l'existence d'une contravention. Celle-ci comporte nécessairement une preuve matérielle; les pièces incriminées sont d'ailleurs saisies et annexées au procès-verbal qui doit être dressé, à moins que le contrevenant n'appose sa signature au bas de ce document. Le procès-verbal est toutefois inutile en cas de versement immédiat des droits et amendes par le redevable.

D'après l'article 23 de la loi de 1871, les contra-

ventions peuvent être constatées par : 1^o les préposés de l'Enregistrement, 2^o les officiers de police judiciaire ; 3^o les agents de la force publique, 4^o les préposés des douanes, des contributions indirectes et ceux des octrois. Rentrent dans la catégorie des officiers de police judiciaire : les magistrats des parquets, les juges de paix, les commissaires de police, les maires ; dans la catégorie des représentants de la force publique : les garde-champêtres et les gendarmes. Le concours des agents des Postes a été assuré à l'Enregistrement, pour la répression des contraventions aux lois sur le timbre-quittance, en vertu de dispositions concertées entre la Direction générale de l'Enregistrement et celle des Postes (Instruction de l'Enreg. n^o 2439) : les employés des Postes qui découvrent des factures non timbrées dans des paquets d'échantillons, d'imprimés, de papiers de commerce ou d'affaires doivent signaler la contravention au receveur de l'Enregistrement de leur résidence ou à défaut au Directeur des Postes qui en réfère à son collègue de l'Enregistrement ; le procès-verbal est rédigé par un agent de l'Enregistrement et signé par celui-ci et l'agent des postes (Décision du Min. des Fin. du 14 janvier 1873) ; l'Administration de l'Enregistrement reste d'ailleurs seule juge de l'opportunité des poursuites.

Afin de leur faciliter la découverte des infractions les agents de l'Enregistrement ont été munis d'un

droit d'investigation, non pas assurément chez les particuliers, mais chez toutes les collectivités qui doivent normalement se soumettre aux vérifications de l'Enregistrement. L'obligation de représenter les livres, registres, reçus, décharges, pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité s'applique par suite aux Compagnies d'assurances, aux entreprises de transports, aux Compagnies de chemins de fer, aux comptables des établissements publics, aux Magasins généraux, aux Chambres de discipline des avoués, notaires et huissiers considérés comme établissements publics. Le droit de communication s'étend de même aux personnes qui, sans être assujetties à ces vérifications, ont pris l'engagement de s'y soumettre afin d'être autorisées à employer le timbrage par état. Tout refus de communication est constaté par un procès-verbal et puni d'une amende de 1.250 à 12.500 francs (lois des 23 août 1871, art. 22 et 17 avril 1906, art. 5).

Lorsque la contravention consiste dans l'emploi d'un timbre mobile ayant déjà servi deux procès-verbaux sont nécessaires; l'un pour constater la contravention, l'autre destiné au Procureur de la République, puisque celle-ci constitue un délit correctionnel. A l'exception de ce cas le tribunal compétent est toujours le tribunal civil qui connaît de tous les litiges relatifs au timbre et à l'enregistrement; il n'y a pas d'appel possible; la

seule voie de recours est le pourvoi en cassation. En fait, la plupart des contraventions ne donnent pas lieu à des poursuites et se terminent par des arrangements amiables ; l'agent qui découvre la contravention surseoit à la rédaction du procès-verbal si le contrevenant consent à payer les droits de timbre et à déposer une pétition de remise de l'amende encourue au Directeur départemental de l'Enregistrement.

Pour stimuler le zèle des agents verbalisateurs, la loi de 1917, article 22, leur attribue le dixième des sommes recouvrées. Dans le cas spécial de la découverte d'une contravention par un agent des Postes, une décision ministérielle du 14 janvier 1873 attribue la part accordée par la loi jusqu'à concurrence des 7/10 à l'agent des Postes et des 3/10 à l'employé de l'Enregistrement qui a été requis. Cette rémunération très particulière n'est pas nouvelle dans notre droit fiscal. Déjà sous le premier Empire, le décret du 16 messidor an XIII, art. 3 et 4 (Instruction de l'Enregistrement, n° 326 § 3-6°) avait jugé convenable d'indemniser les préposés de l'Enregistrement, des contributions indirectes, des douanes et des octrois du soin de vérifier si les lettres de voiture et les connaissements étaient dûment timbrés, en leur accordant la moitié des amendes payées par les contrevenants ; l'article 23 § 3 de la loi du 23 août 1871, s'inspirant de l'esprit de la législation antérieure, fixait

au quart le montant de l'attribution, laquelle a été finalement réduite au dixième par la loi de 1917. Le principe même de l'attribution est très contestable, et, ainsi que le déclarait un rapporteur à la Chambre, une allocation accordée en proportion du nombre et de l'importance des contraventions relevées n'est « ni morale ni honnête » (1). Il nous paraît que le maintien dans notre droit fiscal de l'attribution d'une partie des amendes aux agents verbalisateurs est un rappel fâcheux du droit archaïque des parts de prise et de butin qui ne correspond pas précisément à notre conception moderne du droit. Au surplus, nous voulons croire qu'il n'est point besoin d'accorder une prime spéciale à certains fonctionnaires pour les engager à tenir la main à l'observation des lois qu'ils sont spécialement chargés de faire respecter.

Enfin, quoique l'impôt soit à la charge de celui qui effectue le paiement ou le versement, c'est la personne qui a délivré quittance, reçu ou décharge qui est « tenue personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, du montant des droits, frais et amendes » (art. 22, loi 1917).

1. Rapport présenté par M. le député Labitte.

CHAPITRE II

LA TAXE INSTITUÉE PAR LES ARTICLES 23 A 26 DE LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917

Nous avons vu que la taxe établie par les articles 19 à 22 de la loi du 31 décembre 1917 atteint notamment les paiements faits aux commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce. La taxe instituée par les articles 23 à 26 de la même loi est destinée à frapper les paiements des ventes faites au détail ou à la consommation, c'est-à-dire le plus généralement des paiements faits aux commerçants dans l'exercice de leur commerce.

L'article 23 a déterminé à quelles conditions ces paiements d'une nature particulière seraient soumis à la taxe : « A l'expiration du délai de trois mois après la promulgation de la présente loi, le paiement de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, est frappé au profit de l'Etat, lorsque ce

paiement dépasse 150 francs, d'une taxe de 0 fr. 20 par cent francs ou fraction de 100 francs, sans addition de décimes. La dite taxe est également perçue sur tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui pourraient être remis par le vendeur en constatation de paiements effectués inférieurs à 150 francs, mais supérieurs à 10 francs. Dans le cas ci-dessus la taxe remplace le droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de sommes ».

Il résulte clairement de ce texte que la taxe établie n'atteint pas la généralité des paiements commerciaux, mais seulement ceux résultant de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises. On n'a pas voulu, en frappant toutes les opérations commerciales à tous les degrés de la production et de la circulation, augmenter encore la cherté de la vie dans des proportions sérieuses, grâce aux répercussions multiples qui auraient atteint tous les produits. C'est ce que le Rapporteur de la loi, M. Denais, indiquait très justement à la Chambre (1). M. Klotz s'était déjà prononcé dans le même sens : « Pour s'adapter aussi exactement que possible aux facultés contributives de chacun, la taxe doit être limitée

1. Doc. Parl. Ch. 3^e séance du 21 décembre 1917. *J. off.*, 22 déc. 1917, p. 3463, col. 3.

dans son objet ; autrement elle pèse trop lourdement sur les dépenses les plus nécessaires à l'existence. C'est le reproche qu'on n'a pas manqué d'adresser à la taxe de 10 o/o qui, dans le projet sus-visé (peu après abandonné), atteint toutes les transactions commerciales, même les ventes en gros. Il est certain qu'un impôt aussi étendu arrive à grever un même objet à toutes les phases de sa fabrication et au passage entre les mains de chaque intermédiaire, et que ces perceptions multipliées sont, en fin de compte, supportées cumulativement par l'acheteur ou le consommateur (1) ». Aussi il a été formellement déclaré au Sénat par le Rapporteur général de la Commission des Finances, M. Milliès-Lacroix, que la taxe nouvelle ne serait pas appliquée au commerce en gros (2). Et l'Instruction publiée par l'Administration de l'Enregistrement pour l'application de la loi a précisé que l'immunité s'étendait à toutes les transmissions successives dont les marchandises font l'objet entre les fabricants et les négociants ou industriels jusqu'au moment où elles sont offertes à l'acheteur au détail ou au consommateur (Instruction de l'Enregistrement, n° 3532, p. 14).

Les paiements faits par un commerçant qui achète pour revendre ne sont donc pas soumis à la taxe

1. *Bulletin de Stat. et de Législ. comparée*, déc. 1917, p. 941.

2. *J. off.*, Doc. Parl. Sénat. Annexe, 438, p. 805, col. 3.

de 0 fr. 20 0/0 ; toutefois ce commerçant doit satisfaire à certaines conditions spécifiées dans les articles 24 et 25 du décret du 29 mars 1918 : il doit produire à son vendeur un écrit revêtu de sa signature et faisant connaître ses nom et adresse, et attester sous sa responsabilité qu'il est soumis à l'impôt sur les bénéfices des exploitations commerciales et industrielles (art. 2 à 12, loi du 31 juillet 1917) et qu'il achète pour son propre compte les marchandises destinées à être vendues. Le commerçant vendeur doit inscrire le paiement de ses marchandises sur un livre spécial ou un carnet à souche et émarger l'inscription de la mention : « Exemption. Vente à un commerçant. Quittance ou autre pièce ». Mais si ces opérations commerciales échappent à la taxe de 0 fr. 20 0/0, elles restent cependant soumises à la législation antérieure, c'est-à-dire à l'ancien droit de timbre-quittance établi par l'article 18 de la loi du 23 août 1871 et transformé en droit gradué par l'article 28 de la loi du 15 juillet 1914.

La taxe de 0 fr. 20 0/0 est due pour tout paiement supérieur à 150 francs, qu'il y ait eu ou non remise d'un titre ; au-dessous de cette somme et jusqu'à dix francs elle ne peut être perçue que sur un titre, signé ou non signé, de quelque nature qu'il soit. Cette distinction qui résulte de l'article 23 de la loi de 1917 est spéciale à la taxe sur les paiements commerciaux. Nous avons vu, en effet, que la taxe sur les

paiements civils n'est exigible sur des titres, signés ou non signés. Pour quel motif le législateur a-t-il fixé ici cette limite de 150 francs au-dessus de laquelle un titre n'est plus nécessaire pour donner lieu à la perception de l'impôt ? Dans le projet primitif, tous les paiements civils et commerciaux devaient obligatoirement être constatés par un titre pour tous paiements supérieurs à 150 francs, et le Rapporteur à la Chambre, M. Denais, expliquait qu'ainsi notre droit fiscal se combinait harmonieusement avec notre droit civil, puisque d'après l'article 1341 du Code civil la preuve testimoniale ou par présomptions n'est pas suffisante à elle seule pour établir la libération d'un débiteur d'une somme dépassant 150 francs (1). Mais cette disposition devait soulever de graves critiques. On fit remarquer qu'en matière commerciale la preuve des conventions se fait la plupart du temps par témoins ou résulte d'un échange de correspondances qui n'ont pas le caractère de titres. Même en matière civile, l'Etat devait-il se substituer à l'intérêt du débiteur et l'obliger à se faire toujours délivrer un titre pour les multiples paiements supérieurs à 150 francs qui s'effectuent dans la vie courante ? C'eût été infliger une lourde obligation aux particuliers et gêner considérablement les transactions commerciales. Aussi le ministre des Finances dut-il aban-

1. Rapport Denais, *Ibid.*, p. 1955, col. 1.

donner cette disposition du Projet. Nous avons vu ce qu'il en est resté pour les paiements civils, assujettis à la taxe dans les cas seulement où les parties ont estimé devoir dresser un titre ; quant aux paiements commerciaux, la limite de 150 francs est demeurée dans le texte nouveau, mais simplement pour favoriser les petits paiements de moins de 150 francs qui ne sont soumis à la taxe que s'il y a eu remise d'un titre.

Nous examinerons successivement : 1° dans quel cas la taxe est due ; 2° le taux de la taxe ; 3° qui doit la taxe ; 4° les modes de paiement ; 5° les contraventions et pénalités.

SECTION PREMIÈRE

Dans quels cas la taxe est due

Nous savons déjà que la taxe sur les paiements commerciaux n'atteint que des ventes d'une nature particulière ; les ventes au détail ou à la consommation. Nous verrons d'autre part que cette taxe ne peut être considérée comme un droit de timbre proprement dit ; c'est un impôt spécial de création récente et qui obéit à ses règles propres. Ainsi elle se présente comme une taxe originale et qu'on ne peut rattacher à aucun précédent dans notre législa-

tion fiscale. C'est dire que l'interprétation des textes nombreux et parfois obscurs qui y sont relatifs sera peu sûre, tant que la pratique n'aura pas permis d'établir des règles certaines.

1° La taxe atteint tous les vendeurs de marchandises, qu'ils aient ou non la qualité de commerçants. L'article 23 est en effet très général et vise « le paiement de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques... Ladite taxe est également perçue sur tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui pourraient être remis par le *vendeur*... ». Au surplus, telle est bien l'interprétation donnée par l'Administration des Finances qui a décidé que « les ventes au détail ou à la consommation faites par des *non-commerçants* sont régies par les dispositions des articles 23 et 27 de la loi du 31 décembre 1917 ». (Réponse du ministre des Finances, publiée au *J. off.* du 2 juin 1918, p. 4776, à une question posée par M. Barthe, député, le 7 mai 1918, n° 21926).

Mais il va sans dire que les obligations spéciales auxquelles sont astreints les *commerçants* par l'article 25, et par le décret du 29 mars 1918, art. 6 à 19, ne sauraient s'appliquer aux vendeurs non-commerçants qui ne sont donc pas assujettis à la tenue du livre spécial.

2° La taxe est perçue sur les ventes au détail ou à la consommation.

Si le terme de vente au détail se comprend de lui-même, dans le sens de vente aux particuliers consommateurs, l'expression de vente à la consommation a soulevé des questions nombreuses et quelquefois délicates. Qu'entend-on par là ? L'Instruction administrative du 4 mars 1918 (1) a spécifié qu'il ne s'agissait pas seulement des achats effectués par des commerçants pour leurs besoins personnels, mais aussi des achats de marchandises utilisées pour les besoins de leur commerce ou de leur industrie, « la taxe nouvelle étant due lorsqu'une marchandise disparaît ». Mais ces termes nous semblent vagues et prêter à des confusions, et nous préférons dire qu'il y aura consommation, au sens de la loi, quand il y aura *utilisation définitive* des marchandises par l'acheteur, celui-ci les achetant pour en user dans l'intérêt et pour les besoins de son commerce ou de son industrie, et non pour les revendre, après transformation ou non, dans le but d'en tirer un bénéfice. Ainsi un restaurateur qui achète des tables paiera la taxe puisque ces tables recevront au service de la clientèle leur utilisation finale ; le charbon acheté par l'industriel pour le chauffage des bureaux et ateliers paiera également pour la même raison ; à l'inverse, le charbon acheté pour servir à la fabrication de la fonte ne paiera pas, car il est destiné à être revendu

1. Instruction n° 3532, p. 19 et suiv.

sous une forme nouvelle qui résulte de sa combinaison avec du fer. Un même produit peut donc tantôt être frappé, tantôt être exonéré de la taxe. On comprend à quelles difficultés la pratique ne peut manquer de se heurter. En outre, dans les cas où un marchand en gros vend à un autre commerçant des marchandises qui sont par leur nature susceptibles d'être revendues, devra-t-il pour ne pas percevoir la taxe se fier à la déclaration de l'acheteur ; et d'ailleurs rien n'oblige le vendeur à la demander ni l'acheteur à la fournir. La question présente cependant de l'intérêt pour le vendeur, puisqu'il est responsable des contraventions concurremment avec l'acheteur ou consommateur. Il serait désirable qu'un texte nouveau mit fin à cette incertitude nuisible à la facilité des rapports commerciaux, en exonérant de la taxe tous les paiements de la vente en gros et demi-gros faits entre commerçants, ainsi que le proposait un texte de loi déposé par M. le député Bergeon le 13 juin 1918 (1).

3° A la différence de la taxe sur les paiements civils qui est un droit de timbre présentant les mêmes caractères juridiques que l'impôt du timbre-quittance établi par la loi du 23 août 1871, la taxe sur les paiements commerciaux est un impôt de création nouvelle (2) qu'il est impossible d'assimiler à un droit de

1. *J. off.* Doc. Parl. Ch. Annexe n° 4734, p. 757.

2. Remarquons toutefois qu'il ne peut se superposer aux droits de timbre exigibles par application des lois du 23 août 1871 et

timbre. En effet l'exigibilité de cette taxe est indépendante de la rédaction d'un écrit pour les paiements supérieurs à 150 francs. Or il est admis généralement que le droit de timbre est essentiellement un impôt de consommation dont la perception s'opère par l'emploi du papier timbré sur lequel l'acte est écrit (1). Cette observation présente quelque intérêt, car si la taxe sur les paiements commerciaux n'est pas un droit de timbre elle ne peut qu'être un droit d'enregistrement, puisque sa perception est confiée à l'Administration de l'Enregistrement et les prescriptions en matière d'enregistrement sont beaucoup moins longues (elles sont en général de 2 ans) que celles applicables au droit de timbre et dont la durée, conformément au droit commun, est de 30 ans (2) ; ainsi l'article 26 de la loi de 1917 a fixé la prescription de la taxe sur les paiements commerciaux à trois ans.

15 juillet 1914 ; si la taxe de 0 fr. 20 0/0 est due, elle dispense de l'acquittement du timbre-quittance ordinaire.

1. V. cependant en sens contraire Wahl, *Traité de droit fiscal* 1906, t. III, n° 13.

2. Wahl. *Ibid.*, n° 364.

SECTION II

Le taux de la taxe

De même que pour les paiements civils, le taux de la taxe a été fixé à 20 centimes par cent francs ou fraction de cent francs, sans décimes (art. 23, loi du 31 déc. 1917). Mais étant donné que cette taxe est exigible pour tout paiement dépassant 150 francs, indépendamment de la rédaction d'un écrit, sa perception a été organisée sur des bases toutes différentes de celles de l'ancien timbre-quittance.

Il se peut qu'un client achète dans la même maison plusieurs articles dont le prix séparé est inférieur à 150 francs, mais dont le montant total excède ce chiffre. On s'est alors demandé si la taxe était due sur le prix de chaque article ou sur le paiement de la dépense entière. L'observation fut faite au moment du vote de la loi et le Rapporteur général au Sénat déclara formellement que dans ce cas la taxe était due sur le paiement de toute la dépense : « On a cru que la taxe était due sur le prix de chaque objet séparément, c'est une erreur ; elle est due sur la totalité du paiement. C'est ainsi que l'acheteur de trois chapeaux à 100 francs paiera sur 300 francs » (1).

1. *J. off. Doc. Parl. Sénat.* 2^e Séance, 30 décembre 1917, p. 1229. Au moment où cet exemple était donné, les chapeaux

On s'est aussi posé la question de savoir, au cas où le paiement se ferait par acompte, sur quelle base serait calculée la taxe exigible. D'après l'article 24 de la loi de 1917, la taxe doit être versée lors du paiement total ou partiel du prix ; il semblerait alors qu'elle doit être versée intégralement lors d'un premier acompte. Cependant, afin de ne pas grever à l'excès un débiteur présumé obéré, l'Administration de l'Enregistrement, par une interprétation bienveillante, a admis que le versement d'un premier acompte n'entraînerait pas nécessairement l'exigibilité de la taxe sur la totalité du paiement : la taxe se limitera donc à la somme versée à chaque échéance (1). Mais il reste entendu qu'elle est due sur le versement de chaque acompte, même intérieur à 150 francs, et sans qu'il y ait remise d'une quittance, du moment que le montant de la dette excède ce chiffre. C'est l'application d'un principe certain en matière fiscale et qui déjoue la fraude élémentaire qui eût consisté ici, pour échapper à l'impôt, à fractionner le paiement d'une dette soumise à la taxe en versements successifs de 150 francs.

d'un prix de 100 francs n'étaient pas compris dans le classement des objets de luxe ; aujourd'hui ils seraient seulement soumis à la taxe de 10 o/o.

1. *Instruction de l'Enregistrement*, n° 3532, p. 17.

SECTION III

Qui doit la taxe ?

D'après l'article 24 de la loi de 1917, la taxe est à la charge de l'acquéreur ou du consommateur. Comme ce n'est pas la vente elle-même, mais le paiement du prix qui constitue le fait générateur de l'impôt, tous les paiements effectués à compter du 2 avril 1918 inclus et concernant même des livraisons faites antérieurement, doivent être assujettis à la taxe.

Mais si l'impôt pèse sur l'acheteur, ce n'est pas à dire que le vendeur soit dégagé de toute responsabilité à cet égard. En effet, l'article 26, alinéas 1 et 2, porte qu'en cas de contravention le vendeur est tenu comme l'acquéreur des droits et amendes encourues ; toutefois le droit simple doit être supporté en définitive seulement par l'acquéreur, le vendeur pouvant à cet égard exercer un recours contre ce dernier.

Le texte de l'article 24 est formel quant à cette double responsabilité et les travaux préparatoires ne sont pas moins explicites : « Il nous a paru, a déclaré M. Milliès-Lacroix, qu'il convenait de frapper ensemble le vendeur et l'acquéreur de l'amende encourue en raison de leur complicité. Ainsi le vendeur

et l'acheteur auront-ils le même intérêt à appliquer la loi » (1). Cette collusion éventuelle n'a pas été admise en matière de paiements civils ; nous avons vu en effet que seul le créancier est tenu sans recours du montant des droits, frais et amendes.

La taxe sur les paiements commerciaux ne comporte que deux exceptions : l'une concerne les paiements de 10 francs ou inférieurs à 10 francs qui sont exonérés de toute taxe, l'autre concerne « les livraisons à l'étranger de marchandises fabriquées ou produites en France » (art. 23, alinéas 5 et 6, loi de 1917).

Le motif de l'immunité accordée au commerce extérieur est facile à apercevoir : le législateur n'a pas voulu alourdir nos exportations d'un nouvel impôt, assez élevé, puisqu'il est proportionnel ; l'intérêt de notre production nationale et le rétablissement de la balance du commerce commandaient cette dérogation à la loi. Mais l'exonération de la taxe n'est acquise que si certaines conditions déterminées par un arrêté du ministre des Finances du 23 mars 1918 (art. 15 à 18) ont été remplies. « Les envois directs de marchandises pour l'extérieur sont exempts de toute taxe à la condition d'être inscrits par le vendeur sur un carnet à souches et à volants qui lui est

1. *J. off.* Doc. Parl. Sénat. Annexe n° 438, p. 806, col. 1.

fourni contre remboursement du prix par l'Administration de l'Enregistrement. Les indications à consigner à la fois sur la souche et le volant sont le numéro d'inscription, le nombre et l'espèce des colis, l'espèce et la qualité de la marchandise, le poids, la valeur et la destination. Le volant est détaché du carnet et suit la marchandise pour être remis à la douane du bureau de sortie par la personne chargée de déclarer ou de présenter la marchandise pour l'exportation. Après identification et constatation de l'embarquement ou de la sortie, la douane annote le volant et le restitue au déclarant qui le renvoie à l'expéditeur, pour être rattaché à la souche comme justification de l'exportation » (art. 15 de l'arrêté). Sont assimilées aux marchandises exportées les marchandises achetées par les étrangers pendant un séjour momentané en France et qui sortent de France dans un délai de trois mois qui suit l'acquisition : au moment de leur sortie la taxe qu'ils ont payée lors de l'achat leur est remboursée par la douane, pour le compte de l'Administration de l'Enregistrement, sur présentation du volant revêtu des timbres mobiles et des objets revêtus de la marque, de l'estampille ou du plomb du vendeur (art. 16 de l'arrêté).

Mais, à l'inverse, les marchandises fabriquées à l'étranger et introduites en France doivent acquitter soit la taxe de 0 fr. 20 o/o sur les paiements commer-

ciaux, soit la taxe de 10 0/0 sur les objets de luxe (1). Il est évident qu'on ne pouvait accorder un régime plus favorable aux produits étrangers qu'aux produits nationaux. C'est le même principe d'équivalence des charges fiscales qui avait déjà conduit à frapper des mêmes impôts que ceux applicables aux titres français les actions et obligations émises par les sociétés étrangères en France (loi du 23 juin 1857, art. 9, complété par la loi du 30 mars 1872, art. 1 et 2). Ainsi l'article 23, alinéas 4 et 6 de la loi de 1917 et les articles 1 à 14 de l'arrêté ont déclaré applicable la taxe de 0 fr. 20 0/0 sur tous les paiements supérieurs à 10 francs de marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques importés en France de l'étranger, de l'Algérie, des colonies et possessions françaises et des pays de protectorat, mais à condition qu'elles soient destinées aux consommateurs, c'est-à-dire à des personnes qui ne les destinent pas à une revente ultérieure, mais qui les utiliseront pour leurs besoins personnels ou les besoins de leur commerce ou de leur industrie. Sont donc exemptées de la taxe nouvelle les marchandises importées destinées à l'industrie qui les transformera ou au commerçant qui les revendra, et toujours pour cette raison qu'on n'a pas voulu grever un même produit d'un impôt perçu plusieurs fois à tous les échelons de la production et de la circulation ; tou-

1. V. *infra*, p. 141.

tefois, pour profiter de l'exonération, le commerçant ou l'industriel qui est dans cette situation devra remettre à la douane une attestation écrite en double expédition faisant connaître ses nom, prénoms et adresse, et affirmant : 1° qu'il est soumis à l'impôt sur le revenu des exploitations commerciales et industrielles établi par la loi du 31 juillet 1917 et qu'il se trouve dans l'un des cas d'exonération prévu par ladite loi ; 2° qu'il achète pour son propre compte ; 3° que la marchandise est destinée à être revendue, transformée ou non, et supportera la taxe au moment de cette revente. L'une des expéditions de cette attestation est annexée à la déclaration des marchandises, l'autre est destinée à l'Enregistrement (art. 9 de l'arrêté du 23 mars 1918, complété par l'arrêté du 28 mai 1918). Si toutes ces justifications ont été fournies, le paiement des marchandises importées est exempt de la taxe de 0 fr. 20 c/o, mais il demeure bien entendu soumis au droit de timbre gradué. Il est à noter qu'au cas où la taxe proportionnelle est applicable « la valeur à considérer est celle du marché intérieur, c'est-à-dire le prix cumulé de la valeur d'achat à l'extérieur, des frais de transport, assurance, droits de sortie et autres jusqu'à l'arrivée en France et, s'il y a lieu, des droits d'entrée et des taxes intérieures exigibles en vertu des tarifs français ». Il allait en effet de l'intérêt des producteurs nationaux, autant que de l'intérêt du fisc, de faire peser la taxe

sur le prix de revient supérieur des marchandises à leur entrée en France.

Il y a lieu de remarquer que, malgré la rédaction quelque peu ambiguë de l'article 9 de l'arrêté du 23 mars 1918 et d'après lequel le commerçant atteste que les marchandises qu'il destine à la revente supporteront la taxe au moment de cette revente, cette taxe ne sera perçue que s'il y a revente au détail ou à la consommation, dans les termes de l'article 23 de la loi de 1917 ; sinon, la vente des mêmes marchandises, frappée une première fois lors de la revente à un commerçant en demi-gros, serait frappée au moins une seconde fois au moment d'une dernière vente au détail ou à la consommation ; or, le législateur a voulu précisément que la taxe ne soit perçue qu'une fois pour toutes sur le même objet (V. Réponse du Min. des Fin. à une question par M. Peyroux, député, *J. off.*, 28 juillet 1918, p. 6568). Au surplus, cette interprétation est celle de l'Enregistrement, ainsi qu'il ressort d'un avis rédigé par cette administration et dont elle recommande aux commerçants l'insertion dans leurs factures, afin d'éviter toutes difficultés avec les agents du fisc à ceux qui sont mal avertis des nombreuses formalités et des conditions d'exigibilité d'une taxe d'application souvent délicate : « Avis important : la maison ne vendant ni au détail ni à la consommation a l'honneur de prévenir ses acheteurs commerçants qu'elle n'a pas acquitté

pour les marchandises importées faisant l'objet de la présente facture la taxe de 0 fr. 20 prévue par la loi du 31 décembre 1917. En conséquence l'application de cette taxe incombé à l'acheteur *s'il vend lui-même au détail ou à la consommation* et la maison décline toute responsabilité en cas de non-observation de la loi par ses clients » (1).

L'arrêté du 23 mars 1918 s'est préoccupé d'assurer la perception de la taxe sur tous les paiements d'importations passibles du droit, quel que soit le procédé utilisé pour les effectuer. Ainsi son article 11 a déclaré les envois par la poste, en plis clos ou non clos, et en boîtes de valeurs déclarées soumis à la taxe. Y sont soumis également « les objets apportés par les voyageurs et qui n'ont pas le caractère d'objets personnels en cours d'usage pour lesquels le tarif des douanes prévoit la franchise des droits d'importation et des taxes intérieures. En cas de perception de l'une ou l'autre taxe, et à défaut de facture, il sera délivré à l'intéressé une quittance explicative extraite d'un registre à souche et revêtue de timbres mobiles pour une valeur correspondant à la somme versée, les estampilles de contrôle devant être collées à la souche. L'oblitération des timbres et estampilles sera effectuée comme sur les factures ».

Toutefois il eût été contraire à une bonne politique commerciale d'assujettir à la taxe, même les mar-

1. V. Piton et Combat, *Taxes et impôts nouveaux*, 1918, p. 50.

chandises qui ne font que traverser notre pays ou qui, momentanément déposées en France, ne sont pas destinées à y être vendues en concurrence avec nos produits. Aussi l'article 14 de l'arrêté a décidé que « les marchandises, denrées, fournitures ou objets déclarés pour l'entrepôt, l'admission temporaire, le transit, le transbordement, ou constitués en dépôt, ne donnent pas lieu à perception ». Cette exemption n'est subordonnée à aucune condition : aucun engagement spécial n'est demandé aux intéressés en vue d'un recouvrement ultérieur de la taxe devenue exigible.

SECTION IV

Les modes de perception

L'article 24 de la loi de 1917 a laissé à un règlement d'administration publique le soin de fixer les modes de perception de la taxe nouvelle sur les paiements commerciaux. C'est le même décret du 29 mars 1918 que nous avons étudié au sujet de la taxe sur les paiements civils (art. 1 à 5) qui s'est occupé également des conditions de perception de la taxe sur les paiements commerciaux (art. 6 à 19).

L'innovation fondamentale contenue dans ces articles consiste dans la création d'un livre spécial

dont la tenue était déjà prescrite en principe par l'article 25, alinéa 1, de la loi de 1917. Ce livre est obligatoire dans tous les cas, quel que soit le mode de paiement de la taxe adopté par le commerçant, soit par l'apposition de timbres mobiles, soit par la perception en compte avec le Trésor (Instruction de l'Enreg., n° 3532, p. 18).

Nous étudierons d'abord les conditions auxquelles doit satisfaire le livre spécial, puis les deux modes d'acquittement de la taxe dont le choix est laissé au commerçant.

§ 1. — *Le livre spécial*

D'après l'article 6 du décret du 29 mars 1918 « tout commerçant qui reçoit des paiements supérieurs à 150 francs à raison de la vente au détail ou à la consommation de marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, tient un livre spécial destiné à recevoir l'inscription de tous les paiements passibles de la taxe de 0 fr. 20 0/0. » Ce livre n'est pas fourni par l'Administration, mais le modèle en est annexé au décret. Les commerçants peuvent toutefois ne pas s'y confirmer strictement, et se servir des livres ordinaires, à la condition d'y inscrire les mentions substantielles prévues par les articles 7 et 8 du décret et qui sont : 1° le numéro d'ordre ; 2° la

date du paiement ; 3° la désignation sommaire des articles qui par leur prix comportent le paiement de la taxe ; 4° le prix desdits articles ; 5° la taxe perçue. Tout changement dans le modèle en usage doit être soumis par le commerçant à l'agrément de l'Administration.

Le livre spécial peut être tenu soit sous la forme d'un registre, soit sous la forme d'un carnet à souche, suivant des modèles annexés au décret. Le commerçant choisit celui qui convient le mieux à la nature de ses opérations commerciales ; les maisons de commerce importantes qui ont plusieurs caisses ont généralement adopté les carnets à souche à raison d'un carnet par caisse. Dans tous les cas, les prescriptions suivantes doivent être observées : 1° chaque registre ou carnet doit être numéroté en série et, en cas de pluralité de caisses dans l'établissement, doit se référer à une seule d'entre elles (art. 7, al. 3) ; 2° chaque opération passible de la taxe est numérotée de façon ininterrompue et porte les indications ci-dessus spécifiées ; s'il est fait usage de carnet les mêmes mentions doivent être reproduites sur la souche et sur le volant (art. 7, al. 4) ; 3° si le commerçant a repris ou échangé un objet vendu, cette opération doit être relatée sur le livre ou le carnet à souche à la suite de l'inscription du paiement, en ajoutant aux précédentes mentions le nom et l'adresse de l'acheteur, la désignation sommaire des articles

vendus ou échangés, la date, la taxe remboursée ; ces opérations de reprise ou d'échange peuvent être faites, de préférence, sur un carnet spécial dit n° 2, à la condition d'en avertir l'Administration ; 4° le commerçant qui possède, indépendamment d'un établissement principal, une ou plusieurs agences ou succursales, doit y tenir, pour recevoir l'inscription des paiements effectués à l'agence ou à la succursale et passibles de la taxe, soit le livre spécial, soit les carnets à souche (art. 18) ; 5° afin d'assurer l'efficacité de toute cette réglementation, le commerçant est tenu de représenter à toute réquisition aux agents de l'Enregistrement son livre spécial ou ses carnets à souche, lesquels doivent être conservés pendant deux ans (art. 19). L'article 11 du Code de commerce a fixé à une durée bien plus longue, à dix ans, la conservation des livres obligatoires qu'il énonce ; il est vrai que ces derniers ont une importance capitale, qui n'est pas comparable à l'intérêt purement fiscal que présente le livre spécial de la taxe sur les paiements commerciaux.

Le droit de communication ne peut être exercé que par les préposés de l'Enregistrement, et aucunement par les agents des autres administrations ou de la force publique qui ont cependant le droit de relever les contraventions à la loi du 31 décembre 1917 en ce qui concerne l'acquittement de la taxe sur les paiements civils et sur les paiements commerciaux

(art. 22 dernier alinéa et art. 26 al. 4). Le législateur n'a pas voulu confier cette mission d'investigations délicates à d'autres qu'aux préposés de l'Enregistrement qui sont accoutumés par leurs fonctions à des recherches de cette nature (loi du 22 frimaire an VII art. 54 et loi du 21 juin 1875 art. 7) ; c'est une garantie de tact et de modération qu'il a accordée aux commerçants soumis à ce contrôle nécessaire. Celui-ci a d'ailleurs été étroitement limité. Il ne pouvait être question, pour assurer l'exécution d'une mesure fiscale, de soumettre les commerçants à une inquisition véritable, en les obligeant à représenter tous leurs registres et livres de comptabilité. Aussi le droit de communication ne peut-il être exercé que sur le livre spécial ou les carnets à souche (art. 19 du décret). Tel fut le résultat des explications échangées entre MM. Tournon, Perchot, le Rapporteur général et le ministre des Finances (1). Il ne peut en être autrement qu'à l'égard des sociétés visées par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875, et qui, pour d'autres motifs, sont astreintes aux vérifications de l'Administration, sans aucune restriction, sur tous leurs « livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité » (art. 2, loi du 23 août 1871).

1. Doc. parl. Sénat, 2^e séance du 30 décembre 1917. *J. off.* du 31, p. 1.236.

§ 2. — *Les modes de paiement*

Le décret du 29 mars 1918, articles 10, 11, 12 et 14, a donné aux commerçants la faculté d'acquitter la taxe soit par l'apposition de timbres mobiles et d'estampilles de contrôle, soit par le versement mensuel des taxes perçues pour le compte du Trésor avec l'autorisation de l'Enregistrement.

1° *L'apposition de timbres mobiles.* — Le commerçant qui opte pour ce mode d'acquittement de la taxe doit se munir de timbres mobiles spéciaux dans les bureaux de l'Enregistrement, les débits auxiliaires de papier timbré, les bureaux de poste et certains débits de tabacs. Il reçoit en même temps et gratuitement des estampilles de contrôle en nombre égal et de même valeur. La taxe est alors acquittée par l'apposition simultanée des timbres mobiles sur le registre spécial ou le carnet à souche en regard de l'inscription constatant le paiement, et des estampilles de contrôle sur l'écrit remis par le vendeur à l'acheteur. S'il n'est pas délivré de quittance, le timbre mobile et l'estampille de contrôle doivent être apposés simultanément sur le registre spécial. Il est interdit de se servir isolément soit de l'estampille, soit du timbre mobile. Dès leur apposition, les timbres mobiles et les estampilles de contrôle sont oblitérés dans les

conditions habituelles, au moyen des mentions à l'encre noire de la signature du vendeur et de la date de l'oblitération, ou d'une griffe à l'encre grasse portant les mêmes indications.

2 *Le paiement en compte avec le Trésor.* — A condition d'en faire la déclaration à l'Enregistrement représenté par son Directeur départemental, les commerçants sont autorisés à percevoir sous leur responsabilité et pour le compte du Trésor les taxes exigibles. Cette autorisation est maintenue jusqu'à avis contraire notifié trois mois à l'avance. Le commerçant en compte avec le Trésor doit apposer sur les quittances délivrées des timbres mobiles particuliers portant ces mots imprimés : « Taxe payée en compte du Trésor », et procéder à leur oblitération au moment du paiement. En outre, la quittance doit mentionner le nom ou la raison sociale du vendeur et son adresse, la date du paiement, le montant de la taxe perçue, le numéro de la caisse qui a reçu le paiement s'il y a lieu, et le numéro d'inscription de l'article ou des articles vendus sur le livre spécial ou le carnet à souche. Le dernier jour de chaque mois, le commerçant arrête son compte avec le Trésor. A cet effet il dresse un état extrait du livre spécial ou du carnet à souche et qui fait ressortir : 1° le montant des taxes encaissées pendant tout le mois ; 2° le montant des taxes remboursées pendant la même période à raison d'objets vendus ou échangés et dont

il est justifié, la reprise ou l'échange d'un objet ne pouvant donner lieu à la restitution de la taxe que si cette opération a été faite dans les deux mois à compter de la vente. Le décompte certifié par le commerçant est déposé dans les dix premiers jours du mois suivant au bureau de l'Enregistrement de sa résidence, ou à celui désigné par le Directeur départemental. Ce dépôt est accompagné du versement de la taxe ainsi que l'établit la balance entre la taxe perçue et la taxe remboursée. Si, pendant le mois, aucune inscription ne figure sur le registre spécial, le commerçant remet au bureau de l'Enregistrement un extrait portant la mention « néant ». En cas d'erreurs ou d'omissions reconnues ultérieurement, un extrait spécial doit être rédigé.

Telles sont les règles minutieuses auxquelles est astreint tout commerçant qui vend au détail ou à la consommation et qui exigent un travail matériel assez considérable dans les maisons de commerce importantes, comme les grands magasins, où s'effectuent journellement une multitude de ventes dépassant 150 francs. En raison de ce travail supplémentaire, et aussi pour intéresser les assujettis au recouvrement de l'impôt, l'Administration avait conçu le projet, lors de la mise en vigueur de la loi, de leur attribuer une remise sur le montant de la taxe perçue, par analogie avec la remise de 10/0 qui est accordée aux distributeurs auxiliaires de papier tim-

bré (débitants de tabacs) par les décisions ministérielles des 15 novembre 1864, 17 août 1877 et 11 mai 1889 ; mais, jusqu'à ce jour, il ne semble pas que l'Administration ait donné suite à ce projet, qui aurait sans doute diminué encore le rendement d'un impôt déjà trop inférieur aux prévisions.

SECTION V

Les contraventions et pénalités

Un commerçant peut se rendre coupable d'une part, de contraventions résultant du défaut de perception ou de la perception irrégulière de la taxe, d'autre part, d'infractions aux prescriptions relatives au droit de communication :

1^{re} Toute contravention aux dispositions contenues dans les articles 23, 24 et 25 de la loi de 1917 et 6 à 19 du décret du 29 mars 1918 est punie de l'amende de 7,50 0/0 de la somme sur laquelle l'impôt n'a pas été régulièrement acquité, sans que cette amende puisse être inférieure à 6 2 fr. 50 (art. 26, loi de 1917). Cet article 26 a ici reproduit la sanction édictée par l'article 22 quant à la taxe sur les paiements civils ; mais il y a ajouté une rigueur spéciale aux commerçants, qui sont censés connaître mieux que d'autres une loi qui est pour eux d'application courante : en effet, l'amende peut être majorée de 25 0/0 à chaque récidive.

Les contraventions sont constatées, les poursuites exercées et les instances suivies dans les mêmes formes que celles concernant les paiements civils. Il y a lieu d'observer toutefois que l'article 26 a ajouté aux agents qui ont le droit de verbaliser, et dont l'énumération est faite par l'article 23 § 4 de la loi du 23 août 1871 auquel renvoie simplement l'article 22 de la loi de 1917, les préposés des contributions directes. Il était logique de donner ce pouvoir aux agents de l'Enregistrement, comme le corollaire indispensable de leur droit exclusif de communication sur le livre spécial ou les carnets à souche. Tous les agents verbalisateurs ont droit au dixième des amendes recouvrées.

Enfin, l'article 26 a fixé spécialement à 3 ans, à compter de la découverte de l'infraction, la prescription de l'action de l'Administration en ce qui concerne la taxe sur les paiements commerciaux ;

2° La loi a prévu que les commerçants pourraient opposer de la résistance à la communication aux préposés de l'Enregistrement du livre ou carnet qu'ils doivent tenir aux termes de la loi et du décret. On comprend cependant qu'en raison de la nature même de la taxe perçue et de la faculté laissée aux commerçants de la percevoir pour le compte du Trésor, ce droit de contrôle limité était indispensable à l'Administration, sous peine de la laisser complètement désarmée en présence des fraudes ou simplement des

omissions dans les inscriptions des paiements. Aussi la loi de 1917 a frappé le refus de communication de l'amende de 1.250 francs à 12.500 francs qui est la sanction édictée par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 contre les refus de communication en général. En ce qui concerne le livre spécial, le refus doit être constaté par un procès-verbal dressé par l'agent de l'Enregistrement, en présence et avec l'assistance d'un officier municipal ou de l'agent ou l'adjoint de la commune. En cas d'instance, le contrevenant est condamné à représenter les livres non communiqués sous une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard, à compter de la date de la signature par les parties ou de la notification du procès-verbal dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ; elle ne cesse que du jour où il est constaté au moyen d'une mention inscrite par un agent de l'Enregistrement sur le livre spécial que l'Administration a été mise à même d'en obtenir la communication.

DEUXIÈME PARTIE

LA TAXE SUR LES ACHATS D'OBJETS DE LUXE ET SUR LES DÉPENSES DANS LES ÉTABLISSEMENTS DE LUXE

(Art. 27 et 28)

Les grandes lignes du projet du gouvernement qui a abouti à l'établissement d'un impôt somptuaire (art. 27 et 28 de la loi du 31 décembre 1917) ont été empruntées, nous l'avons déjà dit, à un article remarquable dû à M. Favareille, maître des requêtes au Conseil d'Etat, et paru dans *la Revue Politique et Parlementaire*. L'auteur, estimant qu'il était vain de rechercher une formule précise qui caractérisât l'objet de luxe, proposait d'établir un impôt proportionnel *ad valorem* sur tout achat, toute consommation qui ne correspond pas aux besoins usuels de la vie, et il dressait à cet effet une liste de ces consommations en tenant compte soit de leur nature, soit de leur importance. Ainsi étaient groupées, dans un tableau à deux colonnes, toutes les catégories de marchandi-

ses susceptibles d'être imposées, avec l'indication de la somme à partir de laquelle l'impôt serait exigible. Telle est l'idée qui a inspiré le Rapporteur de la loi et qui a été consacrée en principe par l'article 27 de la loi de 1917 et par la loi du 22 mars 1918 qui en a fait l'application.

Le législateur a ainsi pensé n'atteindre que les dépenses de luxe et ne frapper, par suite, que les contribuables qui peuvent supporter aisément un impôt supplémentaire d'un taux élevé. La question est de savoir si l'intention, juste et équitable en elle-même, pouvait être mise en pratique intégralement. Car s'il est facile de trouver des cas particuliers où le caractère de luxe apparaît évidemment, les difficultés commencent dès qu'on veut édifier une loi générale destinée à atteindre le luxe dans toutes ses manifestations.

Peut-on donner du luxe une définition précise ou indiquer un critérium suffisamment sûr qui puisse servir de base à l'établissement d'un tel impôt ? On connaît l'appréciation de Voltaire : « Qu'est-ce que le luxe ? Un mot sans idée précise. » Il n'est guère en effet de notion plus variable. Elle change avec les lieux, les coutumes, la mode et suit les progrès de la civilisation. On pourrait presque dire qu'il n'y a pas d'objet de luxe, mais que tous peuvent le devenir. Ainsi que le remarquait Adam Smith dans sa *Richesse des nations*, en France le peuple marchait en sabots

et les chaussures étaient du luxe, alors qu'à la même époque, en Angleterre, elles étaient déjà d'un usage courant. L'idée de luxe est au fond une notion subjective ; un même objet paraîtra de luxe à certaines personnes et n'aura pas ce caractère pour certaines autres. M. Leroy-Beaulieu l'observait très justement : « Chaque classe considère comme luxe les objets que sa situation de fortune ne lui permet pas de posséder et dont la classe supérieure a les moyens d'user » (1). Et M. Stourm ajoute : « Faut-il nommer luxe le vêtement, et le taxer comme tel, dès qu'il devient toilette des dimanches à la campagne ou attendre qu'il se transforme en beaux habits de ville, simples oripeaux à leur tour comparés aux produits artistiques des ateliers des grands faiseurs ? » (2). La difficulté est donc grande de saisir ce qui doit être considéré comme de luxe, puisqu'aucune définition satisfaisante du mot n'a pu être donnée. Pour établir l'assiette de l'impôt qu'il voulait créer, le législateur a donc été obligé de recourir à l'énumération, et par conséquent à l'arbitraire dans une certaine mesure.

Et l'arbitraire devra intervenir non seulement dans la détermination des objets qui sembleront, en raison de leur nature, être toujours de luxe, mais dans la fixation des prix à partir desquels certaines autres

1. Leroy-Beaulieu, *Précis d'Economie politique*.

2. Stourm, *op. cit.*, p. 85.

catégories d'objets prendront le même caractère. C'est une double cause d'erreur qui montre combien le législateur doit être averti et prudent en cette matière.

De plus, comme il s'agit seulement d'atteindre des produits qui ne sont pas indispensables à la vie et dont la consommation par suite peut se restreindre brusquement, quel est le taux de l'impôt qu'il convient de fixer, de telle sorte qu'il n'amène pas de restrictions sensibles dans la consommation ? A cet égard, les expériences tentées sur les taxes somptuaires furent souvent décevantes. Quelques exemples typiques méritent d'être rappelés. Après la guerre de 1870-1871 le prix des permis de chasse fut porté de 25 à 40 francs ; on pensait que ce supplément de 15 francs ne contrarierait guère les goûts cynégétiques des contribuables ; or, le résultat immédiat fut de diminuer le nombre des permis dans des proportions telles que, dès le 20 septembre 1872, le gouvernement se décidait à rapporter la mesure prise l'année précédente (1). En Angleterre, la majoration des taxes sur le luxe par William Pitt, à la fin du xviii^e siècle, ne réussissait pas mieux : pour subvenir aux dépenses de la guerre dans laquelle l'Angleterre venait d'entrer pour près de vingt ans contre la France, le but du ministre anglais était, comme aujourd'hui, de demander au

1. Stourm, *ibid.*, p. 87.

luxe sa part contributive ; mais le rendement des taxes augmentées fut à ce point insuffisant qu'il dut recourir une fois de plus, en 1798, à l'Income tax, afin d'équilibrer le budget (1). L'intérêt de la question du taux-limite en matière d'impôts de consommations, et spécialement de consommations de luxe, est donc considérable, puisqu'on risque à la fois de tarir certaines branches de la production, particulièrement intéressantes dans un pays comme la France, et créer ainsi des perturbations économiques, et de réduire notablement les rendements escomptés.

A supposer qu'on ait su éviter tous ces écueils, est-on bien sûr d'ailleurs qu'un impôt basé sur le luxe puisse être vraiment productif? M. Leroy-Beaulieu se montrait là-dessus assez sceptique et pensait que le nombre des assujettis ne pourrait qu'être relativement restreint. « Dans tous les pays, même les plus aristocratiques, écrivait-il, non seulement la grande opulence, mais aussi la très large aisance sont exceptionnelles... Des réflexions nombreuses approfondies et l'examen de tous les documents instructifs, l'étude de tous les indices m'ont démontré que les grosses fortunes sont parfois infiniment plus rares qu'on ne le suppose et que les fortunes moyennes ne sont ni aussi fréquentes, ni individuellement aussi grosses qu'on ne l'admet (2). »

1. Stourm, *ibid.*, p. 88.

2. Paul Leroy-Beaulieu, *Essai sur la répartition des richesses*.

Enfin, une difficulté particulière nait des désordres économiques résultant de la guerre mondiale de 1914. Les cours des choses sont devenus singulièrement instables, et resteront peut-être encore longtemps susceptibles de variations d'une amplitude parfois considérable et d'une durée impossible à prévoir. Faudra-t-il donc soumettre à de constantes révisions la liste des objets classés de luxe et les chiffres des prix établis dans chaque catégorie, et ne craint-on pas qu'une telle incertitude sur le prix des choses n'apporte une gêne préjudiciable aux transactions commerciales, tant à l'égard des consommateurs qui garderont souvent l'expectative, qu'à l'égard des producteurs et des commerçants qui vivront dans une constante inquiétude sur l'étendue de leurs débouchés ?

Un impôt général sur le luxe se heurte donc à de nombreuses et graves objections. Elles n'ont cependant point arrêté le législateur de 1917. A vrai dire, le Rapporteur de la loi, M. Denais, ne s'en est guère embarrassé dans son Rapport. A son avis, le reproche le plus sérieux que puisse encourir un impôt de cette nature, c'est qu'il ne repose sur aucune base juridique et légitime ; l'Etat applique simplement le droit du plus fort en prenant parce qu'il a besoin ; il aboutit ainsi inévitablement à l'arbitraire et à l'inégalité quant aux choix des choses devant être taxées et au montant de la taxe. Il constate finalement

qu' « atteindre un certain nombre d'objets en eux-mêmes, les frapper simplement parce qu'ils sont d'une nature déterminée, ne représente pas un progrès dans l'évolution de notre organisation fiscale. » Malgré ses regrets de principe, le Rapporteur affirme la nécessité de recourir, dans les circonstances présentes, à un tel impôt dont le rendement lui paraît assuré. Il ne met pas en doute qu'il sera supporté facilement par le public, pour ce motif que les consommateurs ont été habitués depuis la guerre à des augmentations de prix autrement considérables. Après la fin des hostilités, il estime que les prix ayant encore une tendance à rester très élevés, le contribuable acceptera un impôt « qui, au pis, empêchera seulement la baisse d'être aussi forte qu'elle eût été (1). »

Quoi qu'il en soit, le nouvel impôt proposé devait atteindre tous les objets « qui méritent d'être qualifiés d'objets de luxe ou dont la superfluité est du moins incontestable ». La logique du système conduisait à taxer également les établissements qui méritent la qualification d'établissements de luxe ou de premier ordre, en entendant par là « les maisons dont l'installation, la clientèle, les marchandises sortent du commun » : ce sont « les hôtels et les maisons de toute nature, depuis le grand restaurant jusqu'à la

1. Rapport Denais, *ibid.*, p. 1933, col. 3.

maison de thé ou bien la pâtisserie luxueuse, dans lesquels il peut être consommé des aliments solides ou liquides, non seulement de premier choix, mais dans un cadre de luxe » (1); mais afin de ne pas imposer aux chefs de ces établissements une charge supplémentaire se superposant à l'impôt cédulaire sur les revenus établi par la loi du 31 juillet 1917, le législateur s'est borné à leur attribuer le rôle de collecteur de la taxe, celle-ci devant être payée par les consommateurs.

Dans son organisation définitive, la taxe sur les dépenses de luxe a reçu une double assiette. D'une part, elle porte sur les objets dont l'énumération a été dressée par une Commission créée spécialement à cet effet. D'autre part, elle atteint une certaine catégorie d'établissements qui sont frappés en eux-mêmes, sans considération de la nature des objets livrés aux consommateurs.

Il est évident que le point le plus délicat consistait à dresser la liste des objets classés comme de luxe. Ce travail fut confié à une commission composée de fonctionnaires des Finances, de représentants du commerce et des industries intéressés. Son président, M. Hébrard de Villeneuve, a résumé dans un mémoire les propositions de la commission. Elle opérait une classification en trois catégories : la

1. Rapport Denais, *ibid.*, p. 1951, col. 1.

première comprenait les objets qui, malgré leur nature, devaient être exemptés de la taxe, en raison de leur usage à l'exercice d'une profession, par exemple l'automobile du médecin ; la deuxième, les objets dont la nature implique toujours un but de luxe ; la troisième, certains objets d'un prix supérieur à celui fixé, la taxe n'étant due que sur la somme excédant ce prix. Sur ce dernier point, c'était introduire dans la loi nouvelle un système d'abattement qui était déjà à la base de l'impôt global sur le revenu et des impôts cédulaires sur les revenus (lois des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917), et le mettre dans cette mesure en harmonie avec les idées de progressivité qui dominent aujourd'hui la plupart de nos impôts et en général la fiscalité moderne. Les conclusions de la Commission parurent acceptables au gouvernement, mais la Chambre les rejeta en partie. Notamment elle écarta l'idée de l'exemption des objets en raison de leur destination professionnelle, craignant qu'une semblable immunité n'encourageât les fraudes. Elle n'accepta pas non plus l'abattement de la portion du prix inférieure au chiffre fixé ; elle estima que le consommateur qui achète des objets de qualité supérieure à la qualité courante n'est pas poussé par la nécessité, mais uniquement par le désir de donner satisfaction à ses goûts de luxe, et qu'il n'est pas excessif de le taxer sur la totalité du prix de son acquisition ; elle craignit aussi

qu'une exonération à la base ne rendit le contrôle plus difficile et ne multipliât les fraudes. Sans doute, la perception de la taxe sur l'intégralité du prix est plus simple, mais elle a le grave défaut d'établir des inégalités flagrantes entre les acheteurs de marchandises analogues, mais dont la valeur ne diffère que d'une somme minime. Ainsi l'acheteur d'une bicyclette de 255 francs paiera 25 fr. 50 à titre de taxe de luxe, alors que le même article facturé 245 francs ne supportera que la taxe de 0 fr. 20 0/0, soit 0 fr. 60. Au contraire, dans le système de l'abattement, l'acheteur ne paiera pour un achat de 255 francs que sur 5 francs, si le prix fixé pour les bicyclettes est 250 fr., soit, en augmentant même du double le taux de la taxe, la somme de 1 franc. Mais la Chambre, préoccupée à une période critique de la guerre, de trouver la formule d'un impôt à rendement élevé, a été impressionnée par l'idée des évasions fiscales et il a suffi que quelques chances nouvelles de fraudes apparaissent pour qu'elle rejette sans appel le système cependant si logique conçu par la commission spéciale. Elle s'est donc bornée à admettre la distinction entre les objets soumis à la taxe en raison de leur nature quel que soit leur prix, et les objets qui n'y sont soumis que si leur prix de vente excède le prix fixé. Ce fut l'objet de la loi du 22 mars 1918 (*J. off.*, du 24), votée en exécution de l'article 27 de la loi du 31 décembre 1917.

La taxe de 10 o/o établie par l'art. 27 sur les objets de luxe, et par l'art. 28 de la loi de 1917 sur les établissements de luxe, ne peut se cumuler avec celle de 0 fr. 20 o/o établie par les articles 19 et 23 de la même loi, ni avec l'ancien droit de timbre-quittance. Si la taxe sur le luxe est applicable, la taxe sur les paiements civils ou sur les paiements commerciaux n'est pas due, même s'il y a eu remise d'un titre constatant le paiement. Cette remarque ne résulte pas du texte des articles 27 et 28 qui, à cet égard, ont omis la précaution qu'ont pris les art. 19 et 23 al. 3 : il est stipulé formellement, en ce qui concerne les paiements civils et les paiements commerciaux, que la taxe nouvelle de 0 fr. 20 o/o « remplace le droit de timbre établi par les art. 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914 ». Cependant la pensée du législateur ne semble pas douteuse, et c'est bien ainsi que l'Administration de l'Enregistrement interprète la loi (1). La loi de 1917 a créé trois taxes nouvelles sur les paiements qui ne sont exigibles que l'une à l'exclusion de l'autre.

Nous étudierons séparément la taxe sur les achats d'objets de luxe et la taxe sur les dépenses faites dans les établissements de luxe.

1. *Instruction*, n° 3532, p. 24.

CHAPITRE PREMIER

LA TAXE SUR LES ACHATS D'OBJETS DE LUXE

Nous examinerons les conditions d'exigibilité de cette taxe, son taux, ses modes de perception, les contraventions et pénalités auxquelles elle peut donner lieu.

SECTION I

Les conditions d'exigibilité

Le principe est posé par l'art. 27, al. 1 de la loi de 1917 : une taxe de 10 o/o est instituée sur le paiement de marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques offerts au détail ou à la consommation, sous quelque forme et dans quelque condition que ce soit, par un commerçant ou par un non-commerçant (1), si les marchandises, denrées, four-

1. Une exception a été reconnue au profit des œuvres d'art originales vendues directement par l'auteur (tableau A-19° de la

nitures ou objets quelconques sont classés comme étant de luxe. La loi a fixé l'entrée en vigueur de cette taxe trois mois après sa promulgation, c'est-à-dire le 2 avril 1918 inclus; elle ajoute que la désignation des objets assujettis sera, après avis d'une Commission constituée par décret, faite par une loi. C'est la loi qui est intervenue le 22 mars 1918.

Deux conditions sont donc nécessaires pour qu'il y ait lieu à application de la taxe :

1° Il faut qu'il s'agisse d'une vente faite au détail ou à la consommation, c'est-à-dire, ainsi que nous l'avons déjà dit au sujet de la taxe sur les paiements commerciaux, une vente faite à un consommateur pour la satisfaction de ses besoins personnels ou à un commerçant s'il y a par lui utilisation définitive des objets vendus et non but de revente. Les mêmes règles que celles concernant la taxe sur les paiements commerciaux sont également applicables ici aux exportations et importations d'objets de luxe : en conséquence le paiement des objets de luxe exportés et fabriqués ou produits en France est exempté de taxe, au contraire l'importation des mêmes objets est frappée quand ils sont destinés aux consommateurs.

2° Il faut que les marchandises faisant l'objet de

loi du 22 mars 1918). V. Réponse du min. des Fin. à une question posée par M. le député Lebey. *J. off.*, 31 décembre 1917.

la vente soient classées comme étant de luxe. Le classement a été opéré par la Commission spéciale et ratifié par la loi du 22 mars 1918. L'article 1^{er} énumère ainsi 26 catégories d'objets soumis à la taxe en raison de leur nature quel qu'en soit le prix, et 77 catégories d'objets passibles de la taxe seulement lorsque leur prix de vente excède le prix inscrit au tableau relativement à chacune d'elles. En raison de leur importance capitale nous croyons devoir reproduire ici les deux tableaux annexés à la loi.

TABLEAU A

OBJETS SOUMIS A LA TAXE EN RAISON DE LEUR NATURE, QUEL QUE SOIT LEUR PRIX

- 1° Appareils de photographie, objectifs et accessoires.
- 2° Automobiles servant au transport des personnes, leurs châssis, carrosserie.
- 3° Bijouterie d'or ou de platine.
- 4° Billards et accessoires.
- 5° Bonneterie et lingerie de soie, pure ou mélangée.
- 6° Bronzes d'art, ferronnerie et serrurerie d'art.
- 7° Chevaux, poneys, ânes, mules et mulets de luxe (1).
- 8° Curiosités, antiquités et tous objets de collection.
- 9° Eaux-de-vie, liqueurs, apéritifs, vins de liqueurs.
- 10° Fusils de chasse, articles de chasse ou d'armurerie.
- 11° Gibier vivant pour chasse ou repeuplement.
- 12° Harnachement pour chevaux de selle.

1. Les éleveurs n'ont pas à supporter la taxe.

- 13° Joaillerie fine.
- 14° Librairie : éditions d'art sur papiers spéciaux à tirage limité.
- 15° Livrées.
- 16° Montres en or ou en platine.
- 17° Orfèvrerie d'or, d'argent ou de platine.
- 18° Parfumerie (fards, parfums, essences, extraits, etc.) à l'exclusion des savons et des dentifrices.
- 19° Peintures, aquarelles, pastels, dessins, sculpture originale (sont exemptes de la taxe les œuvres originales de cette catégorie vendues directement par l'auteur).
- 20° Perles fines.
- 21° Pianos autres que les pianos droits.
- 22° Pierres précieuses, gemmes naturelles.
- 23° Tapisseries anciennes ou modernes, en laine ou en soie, tissées au métier ou à la main ; tapis d'Orient ; tapis de savonnerie.
- 24° Truffes, volailles et gibier truffés, pâtés truffés.
- 25° Vêtements de vénerie, amazones.
- 26° Canots et bateaux de plaisance à propulsion mécanique, yachts.

TABLEAU B

OBJETS SOUMIS A LA TAXE LORSQUE LE PRIX DE VENTE
EXCÉDERA LE PRIX PORTÉ CI-DESSOUS

	La pièce
1° Abat-jour.....	Frs. 10
2° Accessoires de vêtements :	
Hommes.....	10
Femmes.....	10
3° Animaux d'agrément :	
Chiens	40

Autres animaux.....	10
4° Articles d'ameublement et accessoires.....	10
5° Articles de Paris, articles de fantaisie ou d'Orient en toutes matières, sauf ceux compris au tableau A.	10
6° Articles de fantaisie pour bureau.....	10
7° Articles pour fumeurs.....	10
8° Articles de piété.....	10
9° Bicyclettes.....	250
10° Bijouterie d'argent.....	10
11° Bijouterie imitation en doublé ou en matières non précieuses.....	10
12° Bonneterie, lingerie de corps :	
Enfants.....	20
Hommes.....	40
Femmes.....	40
13° Brosserie, peignes, autres objets de toilette....	10
14° Cadres.....	10
15° Cannes, cravaches.....	10
16° Céramique :	
a) Service de table, 12 couverts (116 pièces envi- ron).....	200
Petites pièces isolées.....	2
Petites pièces moyennes.....	5
Grosses pièces.....	15
b) Service de toilette complet.....	30
La pièce isolée.....	10
c) Service à thé ou à café.....	30
Petite pièce isolée.....	2
Grosse pièce.....	10
17° Chapellerie pour hommes.....	20
18° Chapeaux de femmes.....	40
19° Chaussures, la paire :	
Enfants.....	25
Femmes.....	40
Hommes.....	50

20°	Chocolat, confiserie, bonbons, le kilogramme...	8
21°	Corsets, ceintures.....	50
22°	a) Costumes complets ou pardessus :	
	D'enfants.....	80
	De garçonnets.....	125
	D'hommes (habit, redingote, jaquette).....	200
	b) Complet veston pour hommes.....	175
	c) Pièces séparées :	
	Gilet.....	25
	Pantalon.....	50
	Habit, smoking, redingote, jaquette.....	125
	Veston.....	100
	d) Costumes ou manteaux.	
	Fillettes.....	150
	Dames.....	250
	e) Pièces séparées :	
	Jupes.....	100
	Corsages.....	80
23°	Couvertures, couvre-pieds, édredons.....	100
24°	Coutellerie, ciseaux, par article.....	10
25°	Dentelles, broderies :	
	Le mètre :	
	A la mécanique.....	2
	A la main.....	10
	A la pièce :	
	A la mécanique.....	6
	A la main.....	30
26°	Eventails.....	10
27°	Fleurs artificielles ou stérilisées, l'achat.....	10
28°	Fleurs naturelles, plantes de serre ou d'apparte- ments, l'achat.....	10
29°	Fourures.....	100
30°	Ganteries, la paire.....	8
31°	Garnitures de foyers.....	100

32° Gravures, estampes, photographies d'art et reproduction d'œuvres d'art.....	100
33° Guêtres, jambières, la paire.....	30
34° Instruments de jeu et de sport.....	25
35° Instruments de pêche.....	10
36° Instruments de musique autres que le piano (phonographes, gramophones, pianos mécaniques et tous les accessoires).....	150
37° Jumelles, lorgnettes, face à main.....	30
38° Jouets.....	20
39° Lampes, appliques.....	50
40° Linge de maison :	
Le drap.....	60
La taie.....	10
La nappe, le mètre carré.....	15
La serviette de table ou de toilette.....	4
Tous autres articles.....	4
41° Lustres, suspensions, plafonniers.....	100
42° Malles.....	100
43° Maroquinerie.....	25
44° Meubles :	
De chambres à coucher, de salon, de salle à manger, de cabinet de travail, par ensemble et pour chaque.....	1.500
Par pièce :	
La petite.....	100
La pièce moyenne.....	250
La grosse.....	500
45° Miroiterie :	
Miroirs.....	20
Glaces encadrées.....	100
46° Motocyclettes, side cars, cycles cars et similaires.....	2.000
47° Montres autres que celles visées au tableau A...	50
48° Mouchoirs, la douzaine.....	18
49° Objets d'ornement ou d'étagères.....	10

50° Orfèvrerie en métal commun dorée, argentée ou non, à l'exception des couverts de table, la pièce.....	15
51° Parapluies, parasols, ombrelles.....	25
52° Parfumerie: objets autres que ceux classés au tableau A:	
Savon, la pièce.....	2
Dentrifice, le litre.....	15
Alcool de toilette.....	15
53° Parures en plumes.....	25
54° Pendules, cartels, horloges.....	100
55° Pelleteries	50
56 Photographies:	
Portraits, la douzaine.....	40
Agrandissements, la pièce.....	40
57° Pianos droits et harmoniums.....	1.200
58° Plumes de parure.....	10
59° Réveille-matin, pendules de voyage, pendulettes de bureau.....	20
60° Rideaux, encadrements de lits, portes, fenêtres:	
Par rideau ou encadrement.....	100
Portière double.....	100
Portière simple.....	60
Par décoration de lit.....	50
61° Rideaux de vitrage, brise-bise, la paire.....	30
62° Reliure, par volume:	
In-8° et formats plus petits.....	10
In-folio et in-4°.....	20
63° Rubans, passementerie, le mètre.....	5
64° Sacs de dames.....	40
65° Sellerie:	
Harnais complet pour voiture.....	600
Pièce isolée.....	150
66° Stores de vitrage ou de fenêtre.....	50

67° Sujets en bronze d'imitation.....	10
68° Tapis :	
Carpettes.....	100
Descentes de lit ou foyers.....	25
Tapis cloués, le mètre (1 m. X 0 m. 70).....	20
Tapis cloués (largeur sup.).....	25
69° Tapis de table, dessus de lit.....	80
70° Tissus pour vêtements ou ameublement, le mètre carré.....	20
71° Tentures murales de toutes natures, le mètre carré.....	5
72° Vêtements d'appartement, peignoirs, pyjamas, robes de chambre.....	80
73° Valises, sacs de voyage.....	75
74° Verrerie et cristallerie :	
a) Grands verres.....	2
b) Petits verres.....	1.50
c) Pièces de toilette ou de bureau.....	10
d) Grosses pièces, carafes, pichets ou analogues..	10
75° Vins :	
En bouteilles.....	5
En fûts, par litre.....	3
76° Voitures à chevaux pour le service particulier...	1.000
77° Volières, cages.....	10

Vu pour être annexé à la loi du 22 mars 1918, délibérée et adoptée par le Sénat et par la Chambre des députés.

Le Président de la République française.

R. POINCARÉ

Par le Président de la République :

Le Ministre des Finances,

L.-L. KLOTZ

Il était inévitable qu'entrant dans de tels détails la loi dût commettre des inexactitudes, des oublis, des

erreurs d'évaluations que la pratique devait mettre en relief. Aussi le législateur n'a-t-il pas voulu que les tableaux A et B fussent immuables. À la séance du Sénat du 22 mars 1918 (1) M. le Sénateur Caze-neuve et un certain nombre de ses collègues avaient déposé un amendement tendant à ce qu'il fût procédé à la révision du classement dans l'année qui suivrait la fin des hostilités. Le Ministre des Finances obtint le retrait de cet amendement, mais moyennant l'engagement formel qu'il prit de « soumettre tous les ans, avant décembre, à la Commission instituée par la loi, les différentes imperfections qui ont pu être relevées : majorations, omissions, insuffisances, erreurs en plus ou en moins ». Le gouvernement a ainsi donné satisfaction à la nécessité des révisions périodiques destinées à limiter, dans la mesure possible, l'arbitraire et à suivre d'assez près les fluctuations du cours des choses. Déjà, dans le courant de 1918, la taxe de 10 o/o est passée à 20 o/o en ce qui concerne les eaux-de-vie, liqueurs, apéritifs et vins de liqueurs inscrits sous le n° 9 du tableau A, et cette taxe atteint les ventes faites soit par les marchands en gros, soit par les producteurs directement aux débi-tants ou aux consommateurs : c'est ce qui résulte de l'article 24 de la loi de finances du 29 juin 1918. Naturellement cette taxe de 20 o/o payée par les débitants

1. *J. off.*, Doc. Parl. Sénat, p. 220.

se superpose à celle de 10 o/o due par la clientèle qui consomme dans les établissements de luxe (1). Récemment encore, cette taxe était augmentée et portée à 25 o/o (2).

Le fait générateur de la taxe c'est le paiement et non pas la vente. On aurait pu en conclure que tous les paiements d'objets de luxe effectués à partir du 2 avril 1918 inclus étaient passibles de l'impôt, quelle que fut la date de la vente. Telle était la règle, en effet, que l'on avait tirée pour l'application des taxes sur les paiements civils et commerciaux, et telle était également l'interprétation de l'Administration de l'Enregistrement en ce qui touche la taxe de luxe (3). Mais, sur les protestations du Sénat, une loi du 5 avril 1918 (*J. off.*, du 6) a décidé que les objets de luxe quelconques achetés avant le 1^{er} janvier 1918, et non payés à cette date, seraient exonérés de la taxe. Cette question présentait un intérêt sérieux pour certains commerces de luxe, comme celui de la bijouterie, où fréquemment les achats portant sur des sommes considérables se règlent par acomptes plus ou moins espacés. Grâce à cette modification apportée à l'article 27 de la loi de 1917, les personnes se trouvant dans cette situation ne paient pas la taxe si

1. *J. off.*, Doc. Parl. Sénat. Annexe 226, p. 277.

2. *V. Europe Nouvelle*, n° du 5 avril 1919, p. 662.

3. *Instruction* n° 3532, p. 17 et 28.

leur paiement, effectué après le 2 mars 1918, est relatif à un achat opéré avant le 1^{er} janvier 1918.

Malgré la généralité du texte de l'article 27, certaines atténuations ont été apportées à l'application de la taxe :

1^o Les uniformes militaires ne sont pas atteints. Par assimilation, les effets d'habillement et objets d'équipement vendus aux militaires des armées alliées bénéficient de la même faveur. Cette exonération s'explique pour un motif de convenance que justifiait l'état de guerre et pour un motif d'ordre juridique. En effet dans l'énumération des objets classés comme de luxe, en raison de leur prix, il n'est mentionné que les vêtements civils, or l'interprétation étroite des textes est de règle en matière fiscale, de sorte que dans aucun cas les uniformes militaires ne peuvent être considérés comme de luxe (Réponse du Ministre des Finances à des questions posées par M. le député Dessein. *J. off.*, 18 juin 1918, p. 5275, et par M. le député Dumesnil. *J. off.*, 20 juin 1918, p. 4776).

2^o Les paiements faits par les gouvernements alliés, à raison des achats pour le compte de leurs armées opérant en France, ont été dispensés à la fois de la taxe de 0 fr. 20 0/0 et de celle de 10 0/0, par une décision du Ministre des Finances et notifiée aux représentants des gouvernements intéressés (1).

1: *J. off.*, Doc. Parl. Ch. 8 mai 1918, p. 1413.

3° Les paiements de munitions employées par les sociétés de préparation militaire ne sont pas taxés à 10 o/o, mais sont soumis au droit de timbre de 0 fr. 20 o/o (Réponse du Ministre des Finances à une question posée par M. le député Bouilloux-Lafont. *J. off.*, 10 juillet 1918, p. 1923).

4° Les achats faits par l'Etat ont été exemptés par l'article 23 de la loi de finances du 29 juin 1918 de la taxe de 0 fr. 20 o/o ; bien que cette loi soit muette sur la taxe de 10 o/o instituée sur les objets de luxe, il est certain que l'achat de tels objets par l'Etat est de même dispensé de cette taxe, car on ne comprendrait pas qu'ici plus qu'ailleurs, l'Etat pût se soumettre lui-même à l'impôt. Il ne peut en être ainsi bien entendu pour les départements, les communes, les établissements publics qui ont des budgets spéciaux.

5° Enfin tous les paiements inférieurs à 1 franc sont exempts de la taxe, quand il ne s'agit pas d'un acompte sur une plus forte somme (art. 2 de la loi du 22 mars 1918).

Sous réserve de ces différentes exceptions, le domaine de la taxe est très large. C'est ainsi qu'il n'y a pas à distinguer dans son application entre les objets neufs et les objets d'occasion, qu'il s'agisse de marchandises classées au tableau A ou au tableau B (Réponse du Ministre des Finances à une question posée par M. le député Malavialle. *J. off.*, 15 mai 1918, p. 1469).

De même, les ventes publiques de marchandises ou d'objets de luxe n'échappent pas au nouvel impôt de 10 o/o, et sur ce point l'article 27 alinéa 3 de la loi de 1917 l'a déclaré formellement. Dans ce cas particulier il ne s'agit plus d'un droit de timbre, mais d'un droit d'enregistrement perçu très généralement sur les procès-verbaux de ventes publiques et qui est porté à 10 o/o en ce qui concerne les ventes d'objets de luxe. En d'autres termes, si la vente comprend en même temps des objets de luxe et d'autres ne présentant pas ce caractère, le droit de 10 o/o sera seul perçu sur les prix afférents aux premiers, le surplus étant assujetti seulement au droit d'enregistrement de 2,50 o/o (loi du 22 frimaire an VII; art. 69 § 5 n° 1) (1). Etant un droit d'enregistrement, ce droit de 10 o/o est dû même par les commerçants achetant pour revendre. Il ne peut se cumuler avec la taxe de 0 fr. 20 o/o ; mais il est bien évident que si une vente comprend des marchandises de luxe parmi d'autres, la taxe de 0 fr. 20 o/o devra être perçue sur ces dernières, indépendamment du droit d'enregistrement de 2,50 o/o. On comprend dès lors l'intérêt qu'il y a de séparer, dans un procès-verbal de vente publique, les prix de chaque catégorie d'ob-

1. Ce droit a été majoré d'une taxe additionnelle de 1 o/o sur les ventes aux enchères publiques effectuées sur le territoire de la commune de Paris (loi du 31 décembre 1900 articles 1^{er}-7^o, et 10-1^o).

jets, et l'importance de cette distinction n'a pas échappé à l'Administration (1). Une exception au nouveau tarif établi a toutefois été accordée dans le cas de vente par licitation forcée, par l'article 27 : dans l'intérêt des mineurs, la loi de 1917 a entendu maintenir l'ancien droit de 2,50 o/o dans tous les cas. L'Administration interprète d'ailleurs largement le terme licitation en y comprenant les ventes après faillite et après saisie-exécution (2).

SECTION II

Le taux de la taxe. — La personne redevable.

— Les modes de perception. — Les conventions et pénalités.

Le taux a été fixé par l'article 27 de la loi de 1917 à 10 o/o, sans addition de décimes. Rappelons qu'exceptionnellement il a été porté successivement à 20 et 25 o/o sur les eaux-de-vie, liqueurs, apéritifs, vins de liqueurs.

La taxe est perçue suivant les sommes de 1 franc en 1 franc, inclusivement et sans fraction (loi du 22 mars 1918 art. 2). Ainsi un article du prix de 10 fr. 30 est imposé sur 11 francs et paiera donc

1. *Instruction* 3532, p. 26.

2. *Instruction* 3532, p. 26.

1 fr. 10 en sus. Toutefois les acomptes inférieurs à 1 franc sont taxés s'ils dépendent d'une plus forte somme. La taxe doit être calculée sur le prix total de l'objet et non, comme on l'avait proposé, sur la somme excédant le prix fixé au tableau annexé à la loi.

Deux difficultés peuvent se présenter dans la pratique : 1° s'il s'agit d'objets vendus à l'unité de poids ou de mesure, et pour une part inférieure à l'unité inscrite au tableau B, la taxe est exigible si le prix de la subdivision demandée excède, en le ramenant à l'unité, le prix porté au tableau. Cette opération s'effectuera pour les objets qui ont été taxés à la pièce, à la paire, à la douzaine, au mètre, au mètre carré, au litre, à la bouteille. Ainsi l'eau dentifrice est taxée si le prix excède 15 francs (Tableau B, 52°) ; un client achète un demi-litre à 7 francs, le litre revenant à 14 francs la taxe n'est pas exigible ; si le quart de litre est acheté 5 francs, le litre revenant à 20 francs l'acheteur paiera 10 0/0 sur 5 francs, soit 0 fr. 50 de taxe (1) ;

2° Si les objets de même nature et espèce vendus au même acheteur sont compris dans la même facture ou quittance la taxe est perçue sur le prix total. Mais s'il s'agit de marchandises différentes, qui ne correspondent pas au même numéro du même tableau, la

1. V. *Instruction* n° 3532, p. 12.

taxe doit être calculée spécialement pour chaque catégorie de marchandises, ce qui a l'avantage de permettre à l'acheteur une restitution ultérieure de la taxe perçue si tel objet est repris ou échangé. Enfin l'impôt est à la charge de l'acheteur ou du consommateur, suivant la règle générale.

Toutes les règles concernant l'acquittement de la taxe de 0 fr. 20 0/0 sur les paiements commerciaux sont applicables à celle de 10 0/0 (art. 27 al. 5, loi de 1917 et art. 22, décret du 29 mars 1918). Les commerçants intéressés doivent tenir le livre spécial prévu aux articles 6, 7 et 8 du décret ; ils y inscrivent « tous les paiements de marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, offerts au détail ou à la consommation, sous quelque forme ou dans quelque condition que ce soit, et classés comme étant de luxe » (art. 20-1° du décret). Quoique la taxe soit exigible sur le paiement d'objets vendus par un non-commerçant, il ne pouvait être question d'assujettir les particuliers non-commerçants à la tenue d'un registre, l'Administration l'a elle-même reconnu (1) ; mais il est formellement stipulé que, dans cette situation, le vendeur est tenu de délivrer quittance du paiement de l'objet de luxe quel qu'en soit le prix (art. 27 al. 4, loi de 1917). L'Administration l'exige même dans le cas où le prix de vente, au lieu d'être

1. Instruction 3532, p. 24.

payé en espèces, est réglé par un effet de commerce⁽¹⁾. Le législateur a pensé qu'en l'absence du livre spécial la remise obligatoire d'un reçu était le seul moyen d'assurer le recouvrement de l'impôt.

Du renvoi fait par l'article 22 du décret du 29 mars 1918 aux articles 10 à 19 du même texte, il résulte que le vendeur peut à son choix acquitter la taxe par l'apposition de timbres mobiles et d'estampilles de contrôle ou la recouvrer pour le compte du Trésor, dans les conditions que nous avons précédemment indiquées au sujet des paiements commerciaux. L'article 21 du décret a créé des timbres spéciaux avec estampilles de contrôle représentant les valeurs suivantes : 10, 20, 30, 40, 50, 60, 70, 80, 90 centimes, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 20, 30, 40, 50, 100, 200, 300, 400, 500, 1.000, 2.000, 3.000, 4.000 et 5.000 fr.

Toute contravention à la loi et au décret est passible de l'amende de 7 fr. 50 0/0 avec minimum de 62 fr. 50, et qui peut être majorée de 25 0/0 à chaque récidive. Le vendeur et l'acquéreur ou consommateur en sont concurremment responsables. C'est l'application des règles établies pour les contraventions à la taxe sur les paiements commerciaux par les articles 24 et 26 de la loi de 1917 auxquels s'est référé l'article 27 alinéa 5 de la même loi en ce qui concerne la taxe de luxe.

⁽¹⁾ Instruction 3532, p. 25.

CHAPITRE II

LA TAXE SUR LES DÉPENSES DANS LES ÉTABLISSEMENTS DE LUXE

SECTION I

Les opérations du classement

En même temps que la loi du 31 décembre 1917 imposait les achats d'objets de luxe effectués dans des établissements quelconques et même chez des non-commerçants, elle frappait d'une taxe identique « les dépenses afférentes au logement ou à la consommation sur place de boissons ou denrées alimentaires quelconques... dans un établissement qui, en raison de la catégorie de sa clientèle, de son mode d'exploitation, de l'élévation de ses prix de base et de son importance sur la place, peut être considéré comme établissement de luxe » (art. 28 al. 1). Il ne s'agit donc plus tant de la nature ou de la valeur des fournitures faites au client, que de la catégorie dans

laquelle est classé l'établissement où ces fournitures sont livrées.

Le classement des établissements qui réunissent les caractères énoncés par la loi est opéré, dans chaque département, par une Commission qui siège au chef-lieu dans un local désigné par le Préfet, et dont la composition a été déterminée par l'article 28 alinéa 2 de la loi de 1917 et le décret du 5 février 1918. Elle comprend trois commerçants désignés à la demande du Garde des sceaux par le ou les tribunaux de commerce, ou de 1^{re} instance jugeant les affaires commerciales, deux représentants du syndicat du commerce intéressé, un délégué du ministre du Commerce et un délégué du ministre des Finances. Cette Commission contient donc une majorité de commerçants. Un arrêté du ministre des Finances du 5 février 1918 (*J. off.* du 7) a confié au Directeur départemental de l'Enregistrement le soin de représenter le ministre à la Commission. Enfin cinq membres suppléants sont désignés, soit trois par les tribunaux de commerce et deux par le syndicat du commerce intéressé (art. 2 al. 1 et 6 du décret du 5 février 1918). La Commission, convoquée pour la première fois par le Directeur départemental de l'Enregistrement, élit son président, et un agent de l'Administration est mis à sa disposition pour remplir les fonctions de secrétaire et conserver les archives. Le siège du secrétariat est à la direction départementale de l'Enregis-

tiement. Le secrétaire n'a pas voix délibérante, il se borne à dresser procès-verbal de chaque séance et tient un registre des décisions et appels (art. 4 du même décret).

Dans chaque affaire, la Commission choisit un rapporteur et entend les chefs des établissements intéressés. Puis elle statue à la pluralité des voix, le Président ayant voix prépondérante en cas de partage égal. Les délibérations ne sont valables que si quatre membres au moins sont présents. Elles mentionnent les membres qui ont délibéré, les noms et qualités des parties, leurs conclusions, et sont revêtues des signatures du Président, du rapporteur et du secrétaire. Chaque décision est notifiée par lettre recommandée, aux frais de l'Administration, au chef de l'établissement classé. Un avis de la décision est également transmis au Directeur départemental de l'Enregistrement. Le secrétaire mentionne en marge de chaque décision l'accomplissement de ces formalités (art. 5 du décret).

Un appel de la décision peut être interjeté, dans le mois de la notification, par simple déclaration ou par lettre recommandée au Secrétariat, soit par le chef de l'établissement classé, soit par le Directeur départemental de l'Enregistrement. Dans le mois de sa déclaration d'appel, le commerçant doit déposer au Secrétariat un mémoire sur papier timbré avec les pièces à l'appui, et l'exposé de ses moyens et

conclusions, dans la forme habituelle en matière d'instances intéressant l'Enregistrement. Le dossier est transmis à la Commission supérieure. Mais cet appel ne suspend pas le paiement de la taxe de 100/0 qui est due jusqu'à ce qu'intervienne une décision définitive de déclassement. Si l'appel émane du Directeur départemental, le commerçant intéressé a le droit pendant trente jours de prendre communication du dossier et de formuler par écrit ses observations (art 6 du décret).

La Commission supérieure est composée de manière identique aux Commissions de département. Elle comprend un délégué du ministre du Commerce, président, un délégué du ministre des Finances, qui est le Directeur général de l'Enregistrement ou son délégué, 6 membres dont 2 suppléants, désignés par la réunion des présidents de Chambres de commerce ou à défaut par le ministre du Commerce, et 4 membres, dont 2 suppléants, désignés par les syndicats du commerce intéressé (art. 28 loi de 1917 et 7 du décret du 5 février 1918). Réunie sur convocation de son Président, la Commission supérieure statue sur mémoire, toujours par analogie avec les règles de procédure suivies dans les instances qui concernent l'Enregistrement. La Commission peut prescrire toutes mesures d'instructions utiles. Les décisions sont prises dans les mêmes conditions que celles des Commissions de département. Elles doivent contenir

les mêmes mentions, et de plus, être motivées.

Les décisions de la Commission supérieure ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat (art. 28, loi de 1917). Conformément à la règle générale posée par l'art. 24 de la loi du 13 avril 1900, le recours doit être formé dans le délai franc de 2 mois, du jour de la notification de la décision. Tous les principes du recours pour excès de pouvoir s'appliquent dans les conditions ordinaires.

Il est intéressant de remarquer qu'en cette matière des décisions de classement des établissements de luxe, l'autorité de la chose jugée a été singulièrement amoindrie. Car après une année révolue, et ainsi d'année en année, l'intéressé et le Directeur départemental de l'Enregistrement peuvent réclamer un nouvel examen soit de la Commission de département s'il n'a pas été interjeté appel, soit de la Commission supérieure après une décision définitive sur appel. Si c'est la Commission de département qui est saisie, sa décision est susceptible d'appel devant la Commission supérieure (art. 28, loi de 1917 et 11 du décret du 5 février 1918). Les circonstances qui justifient le classement sont, en effet, essentiellement variables et il convenait de tenir compte des changements suffisamment durables qui modifient les caractères distinctifs d'un établissement selon la loi.

SECTION II

Les effets du classement

Le classement d'un établissement de luxe constitue à la fois un avantage et un inconvénient pour le commerçant. La dénomination officielle d'établissement de luxe est en effet de nature à attirer une clientèle recherchée et il n'est pas douteux que dans les grands restaurants, les hôtels réputés, les pâtisseries à la mode, on ait accueilli ce titre comme une distinction flatteuse. Suivant la remarque qui en a été faite très justement, « nombreuses sont à Paris, les maisons qui ont considéré comme un titre d'honneur leur classement parmi les établissements de luxe et certains restaurants assez modestes ne manquent pas d'avertir leur clientèle qu'elle est appelée à la payer » (1).

La loi n'a pas négligé de faire valoir ce côté favorable de la taxe, qui peut en partie compenser la charge supplémentaire qu'elle inflige à certains commerçants, et elle a décidé que « seuls les établissements classés et soumis à la taxe de 10 0/0 auront le droit de prendre dans les enseignes, réclames, annonces, guides, publications, etc., la qualification

1. William Oualid, *l'Europe Nouvelle*, n° du 20 juillet 1918, p. 1337.

d'établissement de luxe ou de premier ordre, toute infraction entraînant le classement d'office » (art. 28 al. 2. loi de 1917).

Toutefois ces considérations ont moins de valeur dans les petites villes de province, et on comprend que les intéressés aient parfois fait entendre des protestations contre les décisions de classement. Il faut reconnaître que les Commissions de département ont quelquefois interprété diversement les termes de la loi, quant aux caractères exigés pour le classement, et on a pu relever des divergences d'interprétations assez peu justifiées. C'est ainsi que le 13 juin 1918 M. le député de Puineuf s'étonnait que, dans le département des Deux-Sèvres, à Niort, Thouars et Bressuire, les hôtels même les plus modestes étaient classés comme établissements de luxe, alors que dans le département voisin de la Vienne les grands hôtels de Poitiers et de Chatellerault avaient échappé au classement, et il demandait qu'une inégalité aussi choquante ne fût pas maintenue. Mais, comme l'indiquait le ministre des Finances dans sa réponse à la question qui lui fut posée (1), il existe pour les établissements intéressés un moyen bien simple de faire cesser l'iniquité dont ils se croient victimes : c'est d'interjeter appel de la décision de la Commission départementale, ou, si le délai est écoulé, de

1. *J. off.*, 10 juillet 1918, p. 1.923.

former une demande en révision. En dernier ressort, la Commission supérieure est toujours appelée à en connaître et elle a été créée précisément pour redresser les erreurs ou les omissions commises au degré inférieur et introduire une certaine unité dans les décisions de classement.

SECTION III

Le taux. — Les modes de perception. — Contraventions et pénalités

La taxe de 10 o/o sur toutes les dépenses de logement ou de consommation effectuées dans les établissements de luxe doit être acquittée, au moment du paiement par le client, pour toute somme de 1 franc au moins. De même que pour la taxe sur les objets de luxe, cette taxe exclut la perception de celle de 0 fr. 20 o/o.

Il résulte de la généralité du renvoi fait par l'article 22 du décret du 29 mars 1918 aux articles 10 à 19 du même décret que les chefs des établissements classés ont la faculté de choisir comme mode d'acquittement de la taxe entre le système des timbres mobiles et le système des extraits en compte avec le

Trésor. Mais il a été reconnu par l'Administration que la pratique du timbrage entraînerait de trop grandes complications dans la perception, et elle a décidé que le paiement de la taxe perçue s'effectuerait uniquement par le versement périodique, sur extraits, des sommes encaissées pour le compte du Trésor, conformément aux règles suivies pour la taxe sur les objets de luxe (1). Les chefs des établissements de luxe doivent donc tenir un livre spécial ou le carnet à souche sur lequel ils inscrivent tous les paiements de dépenses effectuées dans leur maison, avec les indications appropriées à la nature de ces dépenses. Les notes délivrées aux clients doivent mentionner : le nom et la raison sociale du chef de l'établissement ainsi que son adresse, la date de la dépense, le montant de la taxe payée, le numéro de la caisse s'il y a lieu, le numéro sous lequel la dépense a été inscrite au livre spécial. Ces notes doivent être revêtues d'un timbre mobile portant imprimés ces mots : « Taxe payée en compte au Trésor ». (Cf. les explications données à ce sujet par le Min. des Fin., en réponse à une question posée par M. le sénateur Milan. *J. off.*, 1^{er} juin 1918, p. 413).

Quant aux contraventions et pénalités, toutes les prescriptions concernant la taxe sur les paiements commerciaux sont applicables à la taxe sur les éta-

1. Instruction 3532, p. 26 et 27.

blissements de luxe, par suite du renvoi fait par l'article 28, dernier alinéa, de la loi de 1917 aux articles 25 et 26 de la même loi, également applicables à la taxe sur les objets de luxe.

TROISIÈME PARTIE

LE RENDEMENT DES IMPOTS NOUVEAUX ET LES PROJETS DE RÉFORME

CHAPITRE PREMIER

LE RENDEMENT DES IMPOTS NOUVEAUX

Il est d'un intérêt primordial, à propos d'une loi fiscale nouvelle, de connaître le rendement que produit l'impôt créé par rapport aux prévisions établies, et il convient, pour apprécier l'opportunité et l'importance de cette loi, de la situer dans l'ensemble de nos ressources financières. Quelle est donc la part de recettes fournie par les trois taxes créées par la loi du 31 décembre 1917 : taxe sur les paiements civils, taxe sur les paiements commerciaux, taxe sur les dépenses de luxe, et dans quelle mesure le gouvernement peut-il compter sur elles pour équilibrer le budget ?

Un rapide coup d'œil jeté sur le bilan de nos dépenses de guerre montre qu'après cinq années d'une lutte sans précédent dans l'histoire mondiale notre dette publique a presque sextuplé. Au 31 juillet 1914, elle s'élevait à 34 milliards 200 millions se décomposant en : 1^o 22 milliards de dette perpétuelle ; 2^o 10 milliards 600 millions de dette à terme ; 3^o 1 milliard 600 millions de dette flottante. Cette dette était entièrement une dette intérieure. Au 31 décembre 1917, la dette perpétuelle atteignait 56 milliards 460 millions, la dette à terme 10 milliards, la dette flottante 33 milliards 440 millions, soit au total 99 milliards 900 millions, auxquels il faut ajouter divers emprunts contractés à l'étranger formant ensemble une somme de 19 milliards 300 millions, de sorte que notre dette s'élevait à cette époque à 119 milliards 200 millions. Au 1^{er} juillet 1919, M. Louis Marin, rapporteur général du budget des services civils pour l'année 1919, constate que notre dette publique dépasse 200 milliards.

D'autre part, les principales ressources réalisées par le Trésor du 1^{er} août 1914 au 30 avril 1919 se sont élevées à 160.963.862.000 francs (1). A cette dernière date, il ne restait en caisse au Trésor que 293 millions ; la différence, soit 160 milliards 670 millions, a donc été utilisée par l'Etat.

1. Georges Lachapelle, *les Finances françaises après la guerre* (Revue de Paris, 1^{er} juillet 1919, p. 207).

Les dépenses publiques, pendant la guerre, n'ont pas cessé d'augmenter dans des proportions énormes. Elles furent :

Du 1 ^{er} août au 31 décembre 1914	de	6.263.207.000 fr.
En 1915	—	22.721.604.000
En 1916	—	29.634.455.000
En 1917	—	37.464.072.000
En 1918	—	45.988.213.000
Du 1 ^{er} janvier au 30 avril 1919		18.892.311.000

En se basant sur les premiers mois de l'année, le budget de 1919 aurait donc approché vraisemblablement de 57 milliards, si l'état de guerre eût persisté !

Parmi les ressources que l'Etat s'était procurées au 30 avril 1919 les bons du Trésor ordinaires et les bons de la Défense nationale en circulation dépassaient 30 milliards 369 millions, le montant des emprunts extérieurs passait à 28 milliards environ, les emprunts en rente perpétuelle avaient procuré près de 54 milliards, et les avances de la Banque de France 22 milliards 400 millions. En face de ces ressources extraordinaires, la part demandée aux impôts fut relativement modeste. Elle ne s'éleva au 30 avril 1919 qu'à 24 milliards 41 millions, soit 15 o/o seulement des 160 milliards des ressources totales.

Or, si l'on songe que malgré cette somme formidable le Trésor n'avait en caisse au 30 avril 1919 que 293 millions, que d'autre part il a à solder une dette

impérieuse et immédiatement exigible de près de 4 milliards d'indemnités de démobilisation et de 1 milliard de pécules dus aux ascendants ou aux héritiers de nos morts, qu'il a à contracter les emprunts nécessaires pour la reconstitution des pays ravagés par l'ennemi (environ 75 milliards) (1). on est amené à constater que le gouvernement avait besoin sans délai d'un minimum de 80 milliards destinés à faire face aux nécessités les plus pressantes, sans compter le paiement des arrérages de la dette qui atteignent, d'après les calculs les plus modérés, 10 milliards par an (14 milliards en y comprenant les pensions dues aux mutilés et aux familles des soldats morts pour la France). Tel est le minimum incompressible de nos dépenses auxquelles l'Etat ne peut se dérober sans faillir.

C'est dire que le pays se trouve aux prises avec les plus rudes difficultés financières qu'il ait jamais rencontrées, et l'on ne peut se demander sans angoisse si les impôts, sous quelque forme qu'on les imagine, suffiront jamais à ces charges écrasantes. C'est là un problème qui dépasse le cadre de notre étude. Nous avons seulement voulu évoquer le tableau ému de l'état de nos finances et placer quelques impôts récents dans leur véritable atmosphère.

Quelle est donc la contribution qu'ont fournie les

1. Lachapelle, *op. cit.*, p. 208.

trois taxes établies par la loi du 31 décembre 1917 ?

Dans son rapport, M. Denais imaginait qu'elle atteindrait aisément 1.152 millions par an, et se berçait de l'espoir d'une progression constante. Mais les statistiques dressées par le ministère des Finances, dès l'application de la loi, ont accusé les chiffres les plus décevants, et minimes par rapport au rendement escompté. Depuis le 2 avril 1918 jusqu'à ce jour les produits mensuels des trois taxes sur les paiements (non compris la taxe sur les spiritueux recouvrée par les contributions indirectes) ont été successivement :

En avril 1918 de	11.777.500 fr.
mai	9.643.000
juin	11.876.500
juillet	11.518.500
août	11.612.000
septembre	12.708.500
octobre	14 128.000
novembre	14.988.500
décembre	15.281.500
janvier 1919	17.232.500
février	16.674.000
mars	15.303.000
avril	18.824.500
mai	19.997.000 (1)

Ainsi en une année, soit d'avril 1918 à mars 1919,

1. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, n° d'avril 1918 à mai 1919, tableau II.

les produits encaissés par l'Administration de l'Enregistrement n'ont pas dépassé 160.916.500 francs, c'est-à-dire, par rapport aux évaluations budgétaires mensuelles, une moins-value de plusieurs centaines de millions et dépassant le demi-milliard. Et le mécompte est encore plus grand si l'on se réfère aux prévisions du rapporteur de la loi : l'écart atteint alors près de 1 milliard !

Comment expliquer de pareilles divergences ?

Faut-il en attribuer la cause à une diminution très sensible de la vente des objets de luxe, laquelle devait assurer, en raison du taux élevé de l'impôt, une bonne part des ressources escomptées ? En aucune manière. Bien qu'il ne soit pas possible de trouver de statistiques à cet égard, on peut affirmer que depuis l'armistice tout au moins l'activité du commerce de luxe, loin de se ralentir, n'a fait que s'accroître ; l'observateur le moins perspicace est surpris du nombre des personnes qui sont aujourd'hui élégamment vêtues. Depuis les prémices de la paix, la foule des visiteurs étrangers commence à reparaitre en France, à Paris, dans nos villes d'eau et nos stations balnéaires, et une grande partie de leurs dépenses doit être assujettie à la taxe. On peut donc à juste titre s'étonner de voir que depuis novembre 1918 au moins, les rendements mensuels des taxes sur les paiements n'aient pas subi une progression notable. Pendant la guerre même, le commerce de luxe a peu souffert. Dans

son rapport, M. Denais remarquait déjà que les hauts salaires, une frénésie de jouissances chez certains consommateurs, un appétit insoupçonné du luxe, tendaient de plus en plus à multiplier la vente des objets de luxe (1). Ce n'est donc point de ce côté qu'il faut chercher les raisons de cette singulière moins-value.

En réalité, si les taxes sur les paiements ont été loin de donner ce qu'on était en droit d'en attendre, cela tient incontestablement à l'insuffisance des moyens de contrôle dont dispose l'Administration de l'Enregistrement. Nos législateurs ne semblent pas avoir aperçu jusqu'ici cette cause profonde du mal, qui ne se sont ingéniés dans leurs propositions de loi qu'à chercher une nouvelle assiette à l'impôt. Nous pensons qu'une réorganisation du contrôle serait le véritable remède à la situation et que ses bienfaits se feraient immédiatement et heureusement sentir quant aux rendements obtenus, sans qu'il soit nécessaire de toucher aux parties essentielles des trois taxes nouvelles.

Il ne faut pas perdre de vue, en effet que le recouvrement de ces taxes a été confié à l'Administration de l'Enregistrement, et que c'est à ses agents qu'on a toujours eu recours pour appliquer en général le grand nombre d'impôts nouveaux imposés par les

1. Rapport Denais, *ibid.*, p. 1953, col. 2.

besoins croissants de la guerre. C'est ainsi que, peu à peu, les attributions de cette Administration se sont élargies et compliquées : 1° des pouvoirs importants lui ont été confiés relativement à la perception de l'impôt sur les bénéfices de guerre (les déclarations des contribuables sont soumises à l'examen d'une Commission siégeant au chef-lieu de département et dont fait partie le Directeur de l'Enregistrement. Loi du 1^{er} juillet 1916, art. 7) ; elle doit assurer l'exécution de la loi de finances du 29 juin 1918 art. 12, 13 et 14 qui prescrit l'enregistrement obligatoire de tous les actes sous seings privés constatant des conventions synallagmatiques, dans un délai de trois mois à partir de leur date ; 2° la plupart des droits d'enregistrement ont été fortement élevés et leur perception s'est considérablement compliquée. Ainsi le droit de 0 fr. 20 0/0 établi sur les actes de sociétés, de partage, de délivrance de legs, de mainlevée, a été porté à 1 0/0 ; tous les prix des papiers timbrés ont été augmentés (loi du 29 juin 1918, art. 19) ; les contrats d'assurances sur la vie ou de rente viagère ont été soumis à une taxe annuelle et obligatoire de 1.25 0/0, sans décimes, du total des versements faits chaque année aux assurés (art. 16 même loi) ; les compagnies d'assurances contre les accidents corporels ou les risques matériels ont été frappées d'une taxe annuelle et obligatoire d'abonnement au timbre, de 4 pour 1.000, sans décimes, sur le total

des versements reçus par elles (art. 21 même loi) ;
3° la législation nouvelle applicable aux impôts perçus à l'occasion des transmissions par décès a accru sensiblement le travail des agents. La loi du 31 décembre 1917 article 10, à augmenté le nombre des tranches du capital net global de la succession sur lesquelles est perçu le droit de mutation par décès et il suffit de se reporter au tableau du tarif applicable à chaque fraction pour se rendre compte de la complexité de la perception, d'autant plus que dans chaque tranche le taux des droits est infiniment varié suivant le degré de parenté des successibles. De plus, le même article a créé dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés une taxe nouvelle progressive et par tranches. A l'inverse, des atténuations des droits sont prévues en faveur des héritiers qui ont une famille nombreuse : ainsi, lorsqu'un héritier ou légataire a quatre enfants ou plus vivant au moment du décès, les droits à percevoir sont diminués de 10 o/o pour chaque enfant en sus du troisième, sans que la réduction totale puisse excéder 50 o/o (loi du 31 décembre 1917 art. 12). On comprend que les préposés de l'Enregistrement aient quelque peine à sortir de cet écheveau embrouillé de tarifs, et que les seules liquidations des droits sur les déclarations de successions constituent aujourd'hui un travail des plus délicats. Et l'on ne s'étonne pas trop que le

13 avril 1919 l'assemblée générale des contrôleurs des contributions directes ait déclaré inapplicables les nouvelles lois fiscales (1) ; 4° Enfin les mesures contre les fraudes ont été développées par la loi du 18 avril 1918 (*J. off.* du 19) et ont multiplié encore les obligations professionnelles des agents de l'Enregistrement, en développant dans des proportions inusitées le droit de communication (V. notamment pour la location des coffres-forts art. 4 de la loi).

Il est évident qu'une Administration qui doit supporter à elle seule la responsabilité d'assurer le recouvrement d'impôts aussi délicats et aussi variés, ne peut suffire à sa tâche que si elle dispose d'un personnel nombreux. Or, dans l'Administration de l'Enregistrement, celui-ci est notoirement insuffisant depuis la guerre (il n'y a guère que 4.500 préposés disséminés sur tout le territoire, en y comprenant les employés supérieurs). Cette insuffisance est telle actuellement, que certains grands bureaux de Paris n'ont pu être vérifiés depuis deux ans, les employés supérieurs ne pouvant plus contrôler toutes les parties du service. De pareilles lacunes dans ce contrôle sont des plus regrettables, car en raison de l'importance des actes enregistrés à Paris, c'est par milliers et peut-être par centaines de milliers de francs que se chiffrent les erreurs ou les omissions des agents

1. *Revue Polit. et Parl.*, n° du 10 mai 1919, p. 224.

de recettes eux-mêmes surchargés, et qui échappent de ce chef au Trésor.

Sans doute, on a critiqué souvent l'augmentation du nombre des fonctionnaires et pour d'excellentes raisons. Sans doute aussi, en présence de propositions dans ce sens, le Parlement craint-il le blâme de l'opinion publique. Mais l'intérêt bien entendu des finances de l'Etat condamne toute politique de parti pris. Il faut savoir doubler le personnel des administrations fiscales si l'application des lois nouvelles commande ce sacrifice, d'ailleurs largement compensé dans la suite par la supériorité des rendements obtenus. Il nous paraît donc indispensable, dans l'intérêt supérieur du pays, d'accorder le nombre d'agents nécessaire au service si important de l'Enregistrement, puisqu'il assumait, déjà en temps de paix, la tâche difficile d'apporter au budget le cinquième environ de ses ressources (environ 1.200 millions sur 6 milliards).

S'il est une taxe qui, plus que toute autre, doive être strictement surveillée, c'est la taxe sur les dépenses de luxe qui, par sa nature même, se prête facilement aux fraudes et aux omissions. Or il est trop certain que l'article 25 de la loi de 1917, qui est le texte essentiel en cette matière, ne présente actuellement qu'un caractère purement comminatoire. Les intéressés le savent et l'Enregistrement est désarmé devant cette désobéissance quasi universelle, par

suite de la faiblesse numérique de ses agents. A Paris et dans les grandes villes, le nombre des établissements soumis à cet égard à la surveillance de l'Administration est extrêmement élevé et leur contrôle est à peu près inexistant. Une surveillance sévère est cependant indispensable pour assurer l'efficacité des sanctions prononcées par la loi ; il faudrait qu'il y ait de fréquentes vérifications par épreuves, que chaque jour des agents parcourent un rayon déterminé ; à chaque fois que le livre spécial ne serait pas représenté, qu'ils dressent un procès-verbal et que l'amende soit exigée, sans égard à l'ignorance ou à la négligence du commerçant dont tout manquement serait considéré comme frauduleux. A ce prix seulement, grâce à l'organisation d'un contrôle effectif, la taxe sera appliquée et apportera un contingent appréciable au Trésor.

Nous n'avons pas perdu de vue la célèbre maxime d'Adam Smith : l'impôt idéal est celui dont le recouvrement occasionne le minimum de frais de perception. Mais il n'est pas de principe qui exprime une vérité absolue. Actuellement, en matière d'impôts ce qui est vrai c'est, d'une part que dans un pays libre l'impôt qui atteint les facultés du contribuable doit rationnellement être perçu sur sa déclaration, et d'autre part que devant le poids sans cesse croissant des charges publiques et des taxes corrélatives l'idée se propage de plus en plus qu'éluder l'impôt n'est

pas un acte de véritable malhonnêteté. Si la liberté impose le maintien de la déclaration à la base de l'impôt, il faut donc admettre, malgré cela, la nécessité d'obliger chacun à remplir son devoir fiscal, en appliquant rigoureusement les pénalités inscrites dans la loi et en accordant à cet effet aux autorités compétentes des moyens de contrôle qui soient réellement utilisés.

Cette nécessité d'élargir les cadres du contrôle a été aperçue par des hommes que leur expérience professionnelle a mis en contact avec les difficultés du recouvrement de la taxe. « Il appartiendrait, écrit M. François Roger, à l'Administration, de rajeunir son organisation et ses méthodes... de manière à créer le nombre voulu de sous-agents » (1). M. Roger rappelle cette institution des experts-comptables, reconnus par la loi, qui existe en Angleterre et en Allemagne (2) et préconise l'emploi d'un personnel analogue, en France, qui aurait une mission de surveillance étroite sur les commerçants assujettis à la taxe. Estimant que la véritable difficulté relative à la taxe sur les paiements consiste dans sa mise en pratique, il n'en demande pas l'abrogation et propose seulement de la corriger sur deux points spéciaux :

1^o la suppression du livre spécial. « Il faudrait

1. *Comment modifier la taxe sur les paiements* (Revue polit. et parlem. n^o du 10 avril 1919, p. 22).

2. Ce sont les sociétés de *Chartered accountants* en Angleterre, et les sociétés fiduciaires en Allemagne.

supprimer le livre spécial et les timbres avec tous leurs inconvénients, afin de constater la perception de la taxe au moyen des écritures spéciales aux commerçants en réduisant au minimum les obligations de ceux-ci » (1). D'après M. Roger, les livres habituels suffiraient et leurs mentions seraient utilisées pour fournir la preuve de la perception de la taxe. Les commerçants devraient donc communiquer leurs registres et pièces de comptabilité à l'Administration, d'où la nécessité pour celle-ci de veiller à ce qu'il soit tenu des écritures régulières. En définitive, ce système lierait le contrôle de la perception de l'impôt à la vérification plus complète des livres, et en ce sens l'auteur va même plus loin : il souhaite la réforme à bref délai des articles 8 à 13 du Code de commerce afin de rendre obligatoire la tenue d'une comptabilité claire et sérieuse. Ainsi, d'après lui, serait évitée toute paperasserie inutile, la perception serait simplifiée, et un contrôle sûr pourrait être réalisé.

2° L'extension du contrôle. Il serait confié à des brigades volantes, réparties par régions, d'agents spécialisés possédant le diplôme de comptable ou des connaissances équivalentes, et placés sous la direction d'inspecteurs de l'Enregistrement eux-mêmes spécialisés. Un tel personnel acquerrait bien-

1. Article cité, p. 20.

tôt une compétence indiscutable ; il discernerait rapidement toutes erreurs ou omissions et les tentatives de fraudes seraient bientôt réprimées. Très averti de la mentalité du Parlement, M. Roger indique que l'extension du contrôle pourrait être conciliée avec la limitation du personnel de l'Etat, en confiant à des groupements reconnus d'experts-comptables, parallèlement aux brigades volantes, une mission analogue de surveillance.

Des deux idées essentielles que développe M. Roger, nous n'en retiendrons qu'une : l'élargissement du contrôle. Car, quelle que soit l'ingéniosité de son système et la valeur des idées qu'il préconise, la conception tendant à supprimer le livre spécial et à le remplacer par l'utilisation, faite par un personnel d'élite, des écritures ordinaires et tenues obligatoirement par les commerçants, nous paraît de nature à compromettre plutôt qu'à simplifier le recouvrement de la taxe. Peut-on réellement considérer comme une simplification la tenue d'écritures obligatoires strictement réglementées et le contrôle de documents qui, relativement à la taxe sur les paiements et sur les dépenses de luxe, seraient naturellement dispersés parmi les multiples pièces qui constituent la comptabilité d'un commerçant ? Mais il y a une objection bien plus grave, d'ordre général, la même qui a empêché le législateur de s'engager dans cette voie lorsqu'il a organisé les impôts cédulaires sur les

revenus (loi du 31 juillet 1917). On sait que les commerçants ont été assujettis à un impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels (art. 2 à 15). Il est évident que les chiffres pouvant servir de base à l'évaluation de ces bénéfices eussent pu être trouvés aisément par l'Administration, grâce à l'examen complet de la comptabilité des intéressés. Mais le législateur ne l'a pas voulu : ceux-ci ont la faculté de déclarer dans le 1^{er} trimestre de l'année, au contrôleur des contributions directes, leur bénéfice réel de l'année précédente ; c'est seulement à défaut de déclaration que l'Administration procède à la taxation d'office, par l'application d'un certain coefficient au chiffre d'affaires réalisé. On a ainsi évité toute investigation portant atteinte au secret des affaires commerciales. Le législateur n'ignorait pas combien la grande majorité des commerçants français est hostile à toute ingérence de l'Administration dans la comptabilité, à toute divulgation du chiffre d'affaires. Or, il ne semble pas possible qu'une loi relative à la perception d'une taxe particulière doive se montrer plus dure qu'une réforme d'une envergure autrement considérable, comme l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels. Et le système d'inquisition qui a été alors unanimement condamné n'a pas de chances de revivre pour l'application de cette taxe.

Par contre, les innovations proposées quant à l'extension du contrôle nous semblent devoir être

accueillies sans réserves. La surveillance active des brigades volantes, qui s'exercerait d'une manière inopinée sur toutes les parties du territoire, serait de nature à paralyser toutes les dissimulations et à secouer l'indifférence ou la négligence des commerçants assujettis. D'autre part, exiger du personnel de contrôle des connaissances comptables serait une excellente méthode administrative. Ce supplément de connaissances indispensables servirait d'ailleurs à assurer non seulement le recouvrement de la taxe, mais aussi celui des impôts si compliqués que le législateur a établis sur les valeurs mobilières et les titres, et dont la surveillance ne peut être utilement exercée que si les agents qualifiés peuvent lire, et au besoin rectifier, toutes les pièces comptables les plus enchevêtrées.

CHAPITRE II

LES PROJETS DE RÉFORME

A peine la loi du 31 décembre 1917 avait-elle vu le jour, que, de divers côtés, des critiques acerbes étaient dirigées contre elle. Le Parlement lui-même, tenant compte des imperfections de son œuvre, s'efforçait de la remettre sur le métier pour la remanier plus ou moins complètement.

Dès le 14 mai 1918, une proposition de loi était déposée par M. le député Bokanowsky (1), et renvoyée à la Commission de législation fiscale. Peu de mois après, une deuxième proposition émanant de M. le député Leboucq et d'un certain nombre de ses collègues, était renvoyée à la même Commission le 4 octobre 1918 (2).

Enfin le gouvernement lui-même a déposé un projet de loi, au commencement de 1919, tendant à intro-

1. *J. off. Doc. Parl. Ch.* 1918. Annexe 4667, p. 1238.

2. *J. off. Doc. Parl. Ch.* 1918. Annexe 5040, p. 1242.

duire quelques modifications importantes à la taxe de luxe.

Nous analyserons séparément la proposition Bokanowsky qui est un projet de réforme générale contenant abrogation des trois taxes sur les paiements, la proposition Leboucq qui ne vise qu'au remplacement de la taxe de luxe et le projet du gouvernement qui conserve le principe de la taxe de luxe, mais en améliore l'organisation.

PREMIÈRE SECTION

La proposition Bokanowsky

Cette proposition ne tend rien moins qu'à la suppression pure et simple de la taxe sur les paiements civils, de la taxe sur les paiements commerciaux, et de la taxe sur les dépenses de luxe et les établissements de luxe, instituées par la loi du 31 décembre 1917. En remplacement, serait établie une taxe nouvelle et unique sur les paiements effectués à l'occasion de tous actes de commerce et de toutes transactions sur les produits de l'industrie et de l'agriculture.

Pour quelles raisons se justifie la suppression des trois taxes créées en 1917 ?

M. Bokanowsky commence par rappeler l'inanité

des espérances que le gouvernement avait fondées sur elles. « On en attendait, dit-il, 1 milliard de ressources annuelles ; la réalité a été moins brillante, elle n'atteint pas le cinquième de ce chiffre. » Passant aux critiques spéciales concernant chacune d'elles, il estime que seul, à la rigueur, l'ancien impôt du timbre-quittance peut survivre, parce qu'il est entré depuis longtemps dans les mœurs et ne frappe pas d'une manière spéciale les commerçants. Par contre, la taxe sur les paiements commerciaux ne peut être maintenue, car elle accable les commerçants d'une sujétion constante par suite de l'obligation qui leur est imposée de fournir, à chaque opération, le certificat exigé pour jouir de l'exonération de la taxe et attestant que l'achat est destiné à l'exercice de leur commerce. Quant à la taxe sur les objets de luxe, nulle n'a été plus critiquée. « Pour la première fois, remarque le député, des patrons, des ouvriers, conscients de la solidarité de leurs intérêts communs, se sont trouvés unis contre une mesure législative qui leur fait grief. » Il précise ses critiques : 1^o l'énumération des catégories contenues dans les tableaux annexés à la loi est extrêmement défectueuse. Notamment certains des articles énoncés ne présentent manifestement pas un caractère somptuaire ; 2^o l'impôt de 10 0/0 est trop lourd et risque d'entraver un grand nombre de transactions. L'acheteur, qui doit payer au moment du règlement une taxe supplémentaire si élevée, sera

souvent porté à renoncer à son acquisition. La production essentiellement française des objets de luxe ne tardera pas à ressentir les effets de cette restriction. D'autre part, les fraudes étant d'autant plus profitables que l'impôt éludé est plus lourd, ne peuvent manquer d'être nombreuses en ce qui concerne la taxe de luxe, d'où des pertes considérables pour le Trésor. C'est le principe même de ces impôts nouveaux qui est mauvais et qu'il convient d'éliminer entièrement.

Partant d'une idée différente, M. Bokanowsky propose d'établir un impôt unique sur le chiffre d'affaires « entendu comme représentant le montant total des ventes effectivement et définitivement réalisées par les contribuables. » Il comprend parmi ceux-ci même les agriculteurs, qui, dans un intérêt supérieur, ont souvent bénéficié d'exonérations dans nos lois fiscales. « Il n'y a pas de raison, déclare-t-il, de soustraire l'agriculteur plus que l'industriel à l'impôt, puisque le premier est producteur au même titre que le second. » Mais cette taxe sur le chiffre d'affaires ne présenterait pas un taux uniforme : celui-ci varierait selon la nature des produits considérés et des commerces exercés. Il s'élèverait suivant une échelle graduée de 1 o/o sur les produits alimentaires de consommation courante, à 10 o/o sur le commerce de luxe. Et la détermination des taux respectifs grevant le même produit aux différents stades de la produc-

tion et de la circulation serait faite, après avis d'une Commission constituée par décret, de manière à ne pas dépasser au total un maximum prévu pour chaque catégorie de marchandises.

Quant au contrôle, un registre spécial tenu par tous les assujettis ferait preuve des encaissements effectués et devrait être conservé pendant trois ans, à compter de la date de la dernière opération inscrite. La communication en serait obligatoire aux préposés de l'Enregistrement, sous peine d'une amende de 1.250 à 12.500 francs, plus une astreinte de 100 francs par jour de retard. En outre, l'assujetti devrait déclarer, à la fin de chaque mois, le chiffre d'affaires réalisé, tout retard non excusé entraînant une amende de 5 o/o du montant de l'impôt pour la première semaine, et 10 o/o pour chacune des semaines suivantes. A défaut de déclaration, l'Administration aurait le droit d'évaluer d'office le chiffre d'affaires par tous moyens dont elle dispose, et, en sus du droit simple, il serait perçu lors de la première contravention une majoration de moitié, portée au double droit à la première récidive et au triple droit pour toute nouvelle récidive. Les fausses déclarations ne seraient pas moins sévèrement réprimées : elles seraient punies d'une amende fiscale de 10 o/o, avec minimum de 62 fr. 50, de la somme dissimulée, et d'une amende pénale de 500 à 5.000 francs, à laquelle

s'ajouterait, en cas de récidive, une peine de huit jours à six mois d'emprisonnement.

Les critiques de M. Bokanowsky ne sont pas nouvelles. Nous avons nous-même indiqué quels étaient les principaux inconvénients des taxes établies en 1917 et nous n'y reviendrons pas. Nous remarquerons pourtant que l'auteur n'a pas aperçu un instant la cause essentielle de l'infériorité des rendements obtenus, c'est-à-dire l'insuffisance numérique du personnel chargé du contrôle de la loi. Il est à noter aussi que les défauts du classement des objets de luxe ont été largement atténués à la suite de l'engagement qui a été pris par le ministre des Finances de confier chaque année à une Commission le soin de reviser les tableaux annexés à la loi. Grâce à ces révisions périodiques, qui suivront d'assez près les variations des cours, l'arbitraire d'une taxe de cette nature est limité autant qu'il se peut, et l'iniquité soulignée par M. Bokanowsky est à peu près effacée.

Le système proposé en remplacement est loin d'être lui-même à l'abri des reproches, dont certains sont d'une particulière gravité.

L'idée consistant à faire servir le chiffre d'affaires des commerçants comme base à l'établissement d'un impôt n'est pas une nouveauté fiscale. Sans remonter bien haut dans l'histoire des impôts contemporains, on rencontre un précédent dans la loi du 30 juillet 1911. Cette loi avait ajouté à la contribution de la

patente une taxe spéciale, qui ne devenait exigible qu'au delà d'un chiffre d'affaires annuel s'élevant à 1 million, et était graduée de la manière suivante :

1 0/00 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 1 et 2 millions.

2 0/00 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 2 et 10 millions.

3 0/00 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 10 et 100 millions.

4 0/00 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 100 et 200 millions.

5 0/00 sur la fraction du chiffre d'affaires supérieure à 200 millions.

Nous retrouvons encore l'imposition du chiffre d'affaires dans la loi du 31 juillet 1917 qui a créé les impôts cédulaires sur les revenus : l'article 17 dispose en effet que, pour une certaine catégorie d'établissements, ceux qui ont pour objet principal la vente au détail de denrées ou de marchandises, il est institué une taxe spéciale portant directement sur le chiffre d'affaires et qui se superpose à l'impôt sur les bénéfices des exploitations commerciales et industrielles.

Si précisément le législateur, tout en connaissant la possibilité d'imposer le chiffre d'affaires dans des cas particuliers très restreints, n'en a pas envisagé une application plus étendue, c'est qu'un impôt

général établi sur cette base se heurte aux plus sérieuses difficultés.

Un impôt sur le chiffre d'affaires présente le grave inconvénient d'obliger l'assujetti à dévoiler au fisc sa situation commerciale et nous avons déjà dit combien le commerçant français répugne à ce genre d'investigations. En outre, l'assiette d'un tel impôt est-elle justifiée par un principe de bonne justice fiscale ? Va-t-on atteindre ainsi le contribuable dans la proportion de ses facultés contributives ? Nous ne le pensons pas. Il nous paraît, au contraire, que cet impôt consacrera les pires inégalités. Le chiffre d'affaires, en effet, ne suit que de façon fort irrégulière les bénéfices réalisés, et leur rapport est infiniment variable suivant la nature des établissements, en raison soit des opérations particulières auxquels ils se livrent, soit de leur organisation intérieure. Il est avéré que certains commerces rapportent 60 o/o et plus de bénéfices, alors que d'autres ne laissent que 6 o/o ; une taxe établie sur le chiffre d'affaires frappera alors, contre toute vraisemblance, autant ceux-ci que ceux-là s'ils réalisent le même chiffre. Dans un commerce donné même, les bénéfices sont très variables suivant l'importance des établissements, la valeur de leur directeur, leur situation locale, etc... et cependant la taxe les frappera tous uniformément, sans considération des différences de leurs bénéfices. L'arbitraire que tentait

de proscrire M. Bokanowsky reparait donc, dans son projet, de la façon la plus choquante.

Au surplus, un impôt sur le chiffre d'affaires n'aboutirait pas seulement à élever le prix des objets de luxe, mais aurait pour conséquence fatale d'entraîner un renchérissement général de toutes les marchandises, de toutes les denrées qui, à un degré quelconque, sont nécessaires à l'existence. Les commerçants frappés feraient retomber sur leur clientèle le poids de l'impôt et, par suite de cette répercussion, l'ensemble des consommateurs serait définitivement atteint. Il est vrai que les objets considérés comme de première nécessité ne paieraient qu'une taxe modérée, mais cette modération ne supprimerait pas l'incidence, et quand il s'agit de fournitures de cette catégorie le moindre renchérissement représente un sacrifice quelquefois pénible pour ceux, malheureusement trop nombreux, qui appartiennent aux classes déshéritées de la société.

Les dispositions répressives très sévères contenues dans la proposition Bokanowski sont assurément logiques, mais nous nous permettrons de demeurer sceptique, quant à leur efficacité. Peu importe, en effet, qu'on munisse les agents de l'Enregistrement d'armes puissantes, si on ne leur donne pas les moyens de s'en servir. Et ce sont précisément ces moyens qui manquent à l'Administration par suite du nombre insuffisant de ses effectifs. Tant qu'on persistera à

ne point porter remède à cette quasi-impossibilité du contrôle, les sanctions les plus impitoyables écrites dans la loi resteront à l'état de vaines menaces et le législateur risquera fort d'en être pour ses illusions.

SECTION II

La proposition Leboucq

M. le député Leboucq s'est attaqué, à son tour, à la loi du 31 décembre 1917, mais a limité ses efforts à la taxe de luxe.

Après beaucoup d'autres, et notamment après l'avis formulé dans un mémoire rédigé par la *Fédération des commerçants détaillants de France*, il reproduit les nombreux griefs soulevés par cette taxe originale. Il déclare qu'elle est impopulaire, contraire à la prospérité de l'industrie française, arbitraire dans la désignation des objets classés, compliquée dans sa perception, enfin à peu près improductive au bout de six mois d'application. Il y a accord complet, conclut-il, pour reconnaître que la taxe somptuaire instituée en 1917 est mauvaise.

Nous ne nous attarderons pas à faire la part de ces critiques que nous avons déjà examinées. Cependant nous reprendrons le grief de complexité qui

semble personnel à M. Leboucq. Vraiment on n'aperçoit pas comment on pourrait éviter la complication que l'auteur reproche au législateur de 1917. Une taxe de cette nature ne peut fonctionner que sous la protection d'un contrôleur rigoureux et ce contrôle implique lui-même la tenue d'une comptabilité suffisamment détaillée pour que les agents de l'Administration puissent exercer une surveillance utile. Bien mieux, la loi de 1917, soucieuse d'éviter tout ce qui paraîtrait aux commerçants inquisition ou vexations, a limité le droit de communication au livre spécial prescrit par l'article 25 ; c'est bien le minimum des obligations d'écritures que puisse comporter la mise en œuvre d'une nouvelle taxe.

Supprimer purement et simplement un impôt, parce que sans doute il n'est pas parfait, était chose facile. Mais il fallait encore imaginer quelque chose de nouveau qui permit d'atteindre les contribuables sous une forme peu usitée et d'apporter au Trésor un contingent de recettes indispensables. M. Leboucq se déclare opposé à tout impôt sur les transactions. « Il y a là, déclare-t-il non sans raison, quelque chose de très ample et de très difficile qui dépasse beaucoup le but visé et pour quoi au surplus il faudrait de longues études et de longs tâtonnements. » Nous remarquerons que c'est même un des meilleurs motifs en faveur du maintien de la taxe de luxe. Car ce n'est pas au moment où le ministre des Finances,

accablé par l'impérieuse nécessité de trouver les ressources que réclame un budget énorme de 45 milliards, cherche à mettre sur pied les impôts récemment votés, qu'il convient d'entreprendre d'interminables discussions au sujet d'un impôt de superposition, comme l'impôt sur le chiffre d'affaires, qui implique l'établissement de difficiles statistiques et la détermination très délicate de coefficients infiniment variés.

M. Leboucq propose alors une taxe, dite « taxe de guerre », portant « sur toutes les recettes commerciales, industrielles et agricoles, à l'exclusion de celles qui se rapportent à la fabrication et à la vente du pain. » Il estime que cette taxe serait facilement supportée en raison de son caractère national, puisque tous, producteurs et consommateurs, seraient appelés à la supporter, et en raison de la modicité de son taux, fixé chaque année par le Ministre des Finances, en tenant compte de la catégorie des établissements et des bénéfices réalisés. Malgré l'antipathie qu'il éprouve à l'égard des écritures commerciales, M. Leboucq astreindrait tout assujetti à la tenue d'un livre relatant ses recettes journalières, faute de quoi, de même qu'en cas de dissimulation, il serait taxé d'office d'après l'évaluation faite par les agents de l'Administration.

Sans parler des vices inhérents à tout système qui frappe de près ou de loin le chiffre d'affaires, cette

proposition a encore le défaut de faire double emploi avec l'impôt sur les bénéfices des exploitations commerciales et industrielles créé par la loi du 31 juillet 1916, car la « taxe de guerre », déclare M. Leboucq, visera en dernière analyse les bénéfices réalisés par les assujettis, au point que son taux variera suivant la marge des bénéfices obtenus.

Là encore, l'idée n'est pas nouvelle. Aussitôt après la guerre de 1870, une tentative de ce genre avait été tentée. La Commission du Budget de 1872 voulut établir un droit de 1 pour mille sur les ventes faites par tous les fabricants, négociants et autres patentés, ainsi que sur les recettes brutes des entrepreneurs de transports, des sociétés d'assurances de toute nature, etc... On pensait déjà qu'une taxe légère, égale pour tous, facile à percevoir, procurerait des ressources importantes. Cependant l'Assemblée nationale se déclara hostile à cet impôt, en raison des inégalités qu'il aurait suscitées. Il eût frappé uniformément toutes les branches de la production ; or ces divers modes d'activité sont loin de procurer les mêmes chiffres proportionnels de bénéfices. Ainsi que l'écrivait le ministre des Finances de l'époque, Mathieu-Bodet, dans son livre *Les Finances françaises de 1870 à 1878* : « La nature des industries et des commerces et les conditions dans lesquelles ils sont exercés ont une grande influence sur les profits ; tel commerçant, sur un chiffre d'un million d'affaires,

fera 200.000 francs de bénéfices ; tel autre n'aura que le même revenu net sur un chiffre deux fois et même dix fois plus considérable, bien que les deux commerçants opèrent l'un et l'autre dans des conditions normales (1) ». L'inégalité serait aussi flagrante entre les industries d'importance différente : les établissements qui concentrent les diverses opérations de transformation dans une même entreprise n'auraient à payer qu'un seul droit pour un produit donné, alors que ce produit, passant par plusieurs établissements distincts avant d'être livré au consommateur, paierait à chaque fois l'impôt. Contrairement aux règles de la plus élémentaire justice fiscale, cela reviendrait à frapper plus fortement la petite et la moyenne industrie et à faire bénéficier la grande industrie puissamment intégrée d'un traitement particulièrement favorable.

Ces arguments ont conservé toute leur force et révèlent l'iniquité qui est à la base de tout système fiscal reposant sur le chiffre d'affaires comme le proposait M. Bokanowsky, ou, ce qui revient à peu près au même, sur les recettes commerciales, industrielles et agricoles ainsi que l'aurait voulu M. Leboucq.

1. Cité par Louis Suret, *les Ressources publiques et le budget*, (*L'Europe nouvelle*, 12 octobre 1918, p. 1917).

SECTION III

Le Projet du Gouvernement

Quand la proposition de M. Leboucq vint en discussion devant la Chambre, le 29 mars 1919, elle se heurta à une opposition très vive de la part du ministre des Finances, M. Klotz, qui considéra comme dangereux de supprimer une source de recettes dans les circonstances présentes. Les rendements escomptés faisaient partie des prévisions budgétaires et il était impossible d'abandonner une taxe sans en créer immédiatement une autre à la place. Toutefois, reconnaissant que la loi avait besoin d'être remaniée, le Ministre promit de déposer à bref délai un projet nouveau. La Chambre ne pouvait méconnaître les graves difficultés financières de l'heure et accorda au Ministre le délai qu'il réclamait. De sorte que la taxe de luxe, supprimée en principe par la Chambre le 29 mars 1919 fut rétablie deux jours après, le 31 mars. Depuis cette époque, le gouvernement a en effet préparé un projet qui a été communiqué à la Commission de législation fiscale, mais le rapport rédigé au nom de cette Commission n'a pas encore été déposé au moment où nous écrivons.

La réforme projetée paraît comporter trois modifi-

cations principales au système établi en 1917 sur la taxe de luxe :

1° L'exonération de certains objets nécessaires à l'exercice de quelques professions, telles que l'art photographique et la pêche.

2° La limitation de l'exigibilité de la taxe, sur les articles figurant au tableau B, à la somme excédant le prix-limite porté au tableau.

3° La revision des prix-limite inscrits au tableau B, en tenant compte du mouvement de hausse générale des prix. Ainsi les complets vestons, qui étaient taxés en 1918 à partir de 175 francs, ne le seraient qu'à partir de 250 francs, les chaussures de 50 à 75 francs, les bicyclettes de 250 à 400 francs, etc.

Enfin, à titre provisoire, le projet exonère dans une certaine mesure les militaires alliés du paiement de la taxe de luxe, en mettant à leur disposition des carnets d'exemption jusqu'à concurrence de 300 francs par mois pour les soldats, et 700 francs pour les officiers (1).

Ces diverses améliorations semblent devoir apaiser bien des critiques. Mais d'autres modifications ont encore été envisagées et soumises à la Commission de législation fiscale. Celle-ci n'a pas statué jusqu'ici. A vrai dire, si elle admettait ces derniers changements, on ne voit guère ce qui resterait de la taxe

1. Louis Suret, *l'Europe nouvelle*, 25 janvier 1919, p. 170.

somptuaire ; autant vaudrait en admettre la faillite pure et simple.

En effet, le tableau B serait supprimé, de telle sorte que seuls seraient taxés les objets de luxe en raison de leur nature. D'autre part, le taux descendrait de 10 à 5 o/o, et la taxe serait incorporée par les commerçants au prix de vente. Cette façon nouvelle de percevoir la taxe serait sans doute acceptée plus facilement par les consommateurs, plutôt que présentée comme un impôt payable en sus au moment du règlement ; d'ailleurs, en fait, beaucoup de commerçants l'ont déjà adoptée en prenant, en apparence, la taxe à leur charge. Mais la suppression du tableau B, l'abaissement du taux de moitié, amèneraient un fléchissement notable dans le rendement de l'impôt, et tel, qu'il n'y aurait plus qu'un pas à franchir pour supprimer complètement la taxe sur le luxe.

Une autre mesure proposée consisterait, afin d'éviter les décisions parfois arbitraires des commissions de classement, à supprimer la distinction des établissements de luxe, et à percevoir seulement une taxe de 5 o/o sur les consommations, les repas, les chambres, dont le prix dépasserait un chiffre à déterminer, cette taxe devant être incorporée aux tarifs établis par le commerçant. Là encore, la critique ne paraît pas fondée, puisque le chef de l'établissement qui se croit classé à tort, a toujours la ressource du recours devant la Commission supérieure.

Quoi qu'il en soit de ces tentatives d'émiettement de la taxe de luxe, constatons qu'un grand pays voisin procède à l'élaboration d'une taxe analogue et qui présente les plus grandes analogies avec celle que le législateur français a instituée en 1917.

La Grande-Bretagne se dispose à édicter une *Luxury Tax* qui ne diffère guère de la nôtre que par les améliorations auxquelles s'est rallié également le Gouvernement français. Ce projet frapperait toute dépense superflue en respectant tout ce qui est indispensable à l'existence (1). Les articles assujettis seraient répartis en deux cédules : la cédule A, comprenant les articles imposés quel qu'en soit le prix, la cédule B, les objets qui ne sont frappés qu'au-dessus d'un certain prix. Les marchandises destinées à l'exportation sont toutefois exonérées. La perception est organisée sur le modèle français : apposition de timbres mobiles, ou versements mensuels en compte avec le Trésor. Dans tous les cas, la taxe ne serait perçue que sur la somme excédant un minimum non imposable. Son taux se rapprocherait sensiblement de celui de 10 0/0, soit 2 shillings par livre sterling. Il ne semble pas que la perspective de cet impôt ait soulevé en Angleterre au moins

1. V. analyse du projet dans *The economic Journal* : « *The taxation of luxury* », par Reginald Lennard, n° de sept. 1918, p. 287 et suiv.

dans l'opinion publique, les récriminations et les polémiques qu'il a suscitées en France (1). La nouvelle taxe fut inscrite par M. Bonar Law, chancelier de l'Echiquier, dans le budget de 1918-1919 présenté le 22 avril 1918. Toutefois, en discussion de la loi de finances en commission plénière de la Chambre des Communes et devant les observations de quelques-uns de ses membres, M. Bonar Law consentit à élaguer provisoirement la clause relative au nouvel impôt. Mais il resta entendu qu'il présenterait à ce sujet une loi spéciale, dès que la Commission chargée d'étudier la confection des listes des objets passibles de la taxe aurait terminé sa tâche (2). Sans doute une obstruction puissante est faite au sein de la Commission, car la taxe de luxe n'est pas encore inscrite au budget britannique de 1919-1920 (3).

1. V. à ce sujet *l'Economist* du 17 août 1918.

2. V. *L'Économiste français*, n^{os} des 4 mai 1918, p. 548, coll. 2 et 553, coll. 1, 15 juin 1918, p. 742, coll. 1.

3. V. le *Journal des Économistes. Le budget britannique pour 1919-1920*. W. M. J. Williams, n^o du 15 juin 1919, p. 311.

CONCLUSION

L'analyse que nous avons faite des trois taxes instituées en décembre 1917 nous amène à deux conclusions intéressantes.

La première, c'est que parmi les taxes nouvelles l'impôt sur les paiements et sur les dépenses de luxe représente dès aujourd'hui, et constituera surtout pour l'avenir, une ressource de complément très appréciable. Il n'a pas donné sans doute, jusqu'à présent, le rendement qu'on pouvait légitimement escompter, en ce qui concerne particulièrement la taxe sur les objets de luxe, mais on peut espérer qu'il ira toujours en augmentant, surtout dès qu'un contrôle effectif sera réalisé. On a essayé d'expliquer le mécompte qu'il avait engendré par les défauts relevés dans sa structure. C'est au législateur de l'avenir à corriger son œuvre et à la remettre au point. Il semble, en tout cas, prématuré de la condamner sans appel. Considérée en soi, une taxe nouvelle est toujours un mal ; on l'a dit et répété depuis

longtemps. Mais si c'est un mal nécessaire, il convient de le supporter sans vaines protestations, et de rechercher seulement le moyen d'en adoucir et d'en répartir équitablement la charge.

Une deuxième constatation se dégage de cette étude. De toutes les attaques qui ont été dirigées contre les taxes nouvelles, c'est la taxe de luxe qui a été appelée à subir le choc le plus sérieux. A peine était-elle née que ses adversaires engageaient contre elle une lutte dont l'âpreté ne s'est point calmée avec le temps. Chose curieuse : de tous les impôts fort lourds, il faut en convenir, que la guerre a fait naître à sa suite, il en est certes de plus généraux et de plus élevés que la taxe de luxe, mais on n'en rencontre point qui ait été plus violemment décrié. Que dire de l'impôt sur les mutations par décès qui absorbe aujourd'hui, dans certains cas, près du tiers de l'actif successoral, et qui est cependant patiemment supporté par la grande majorité des contribuables, inaccessible aux controverses et aux discussions que la légitimité de cet impôt ne soulève que parmi les purs théoriciens. C'est cependant une contribution à laquelle personne ne saurait échapper, puisqu'elle est inévitable comme la mort. Or l'héritier verse sans éprouver de regrets trop amers l'impôt successoral au Trésor. A côté de cet impôt si facile à recouvrer et cependant si pesant, la contribution sur les dépenses de luxe paraît se présenter

sous un jour bien plus favorable. Elle semble destinée d'avance à recevoir le meilleur accueil de la masse puisqu'elle n'est obligatoire pour personne, et qu'en définitive elle ne tombe à la charge que des gens très aisés ou fortunés. Par un singulier phénomène, cette taxe éminemment démocratique a soulevé, depuis sa mise en vigueur, un concert de malédictions, et les plus acharnés de ses adversaires se sont précisément rencontrés parmi les hommes politiques qui se flattent de prendre constamment en main la défense des intérêts du peuple !

Peut-on dès lors s'étonner que, devant cette condamnation annoncée au public par les grands quotidiens, les assujettis se soient sentis encouragés dans la résistance toute naturelle que chaque contribuable est porté à opposer à un impôt nouveau ? L'action de l'Administration elle-même s'en est trouvée affaiblie et le contrôle, dont l'exercice eût été si efficace s'est opéré de telle manière que le fisc pourrait être taxé de bienveillance, sinon de tiédeur, vis-à-vis des imposés.

Enfin, on arrive presque au comble de la surprise en constatant que la défense de l'impôt somptuaire a dû être assurée par des économistes empreints du plus pur libéralisme.

Au surplus, les critiques dirigées contre cette taxe sont-elles vraiment justes ? Il est permis d'en douter et de ne voir dans les reproches acerbes qui lui ont

été adressés qu'un plaidoyer égoïste en faveur d'intérêts particuliers. En effet, que réclame-t-on d'un impôt institué sous la pression d'une guerre ? On lui demande, avant tout, une grande productivité fondée sur l'appréciation de la capacité économique réelle des contribuables, de manière à concilier le rendement avec l'exclusion de toute injustice (1). « En temps de guerre, déclarait à la Chambre des communes le 2 juillet 1917 le chancelier de l'Echiquier, M. Bonar Law, il faut prendre les recettes chez ceux qui peuvent les fournir... Tout ce que l'on peut demander, c'est qu'on essaie de rendre le fardeau supplémentaire aussi équitable que possible » (2). Il importe assurément de faire un choix parmi les impôts nouveaux, et pour se conformer à la tendance très ordinaire des ministres des Finances français, de choisir les impôts indirects de préférence aux impôts directs. Mais, pendant la dernière guerre, les dépenses ont dépassé les prévisions dans des proportions telles qu'il a fallu frapper à toutes les portes, atteindre toutes les matières imposables et demander aux impôts multiples des deux catégories le maximum de rendement.

Tandis que d'un côté les quatre vieilles contribu-

1. V. à ce sujet Gaston Jèze. *Du choix des impôts en temps de guerre* (*L'Action nationale*, 25 mars 1918, p. 391 et suivantes).

2. Cité par M. Jèze, article précité, p. 395.

directes étaient remplacées par les impôts cédulaires, non certes pour en diminuer mais pour en accroître le produit, toutes les contributions indirectes étaient parallèlement augmentées : les droits sur les successions atteignaient 39 o/o de l'héritage ; les enrichis de la guerre se trouvaient frappés de l'impôt sur les bénéfices de guerre qui peut absorber jusqu'à 80 o/o des bénéfices ; l'acool et les spiritueux étaient impitoyablement surtaxés. Et cependant, malgré tant de sacrifices nouveaux demandés aux contribuables, il devenait nécessaire, pour terminer victorieusement la guerre, d'élargir encore les brèches faites dans le patrimoine de chacun. Alors sont apparues nos trois taxes. C'est à des impôts indirects de consommation que le gouvernement a pensé devoir s'adresser en demandant sa juste part à la dîme du luxe.

Le gouvernement ne nous semble pas avoir transgressé par là l'application des principes fondamentaux qui doivent inspirer les finances des grandes démocraties modernes. Si nous partons de ce postulat que l'impôt essentiellement destiné à répartir entre les habitants d'un pays les charges publiques doit s'inspirer, pour cette répartition, des facultés des individus et s'attacher pour les reconnaître à discerner ceux qui paraissent avoir les plus grandes capacités de payer, nous sommes logiquement amené à conclure que la taxe sur les dépenses de luxe satisfait bien à cette condition. Car il ne s'agit pas d'une taxe

portant sur des nécessités, ni même d'une taxe portant sur des consommations très générales et dont le besoin est éprouvé par la grande masse de la population, mais d'un impôt qui atteint des produits d'une utilité secondaire et des dépenses que seuls les riches peuvent se permettre. Suivant une juste observation, comment concevoir, alors que les consommations générales sont déjà lourdement taxées, que les dépenses de luxe puissent être exonérées de tout prélèvement au profit de l'Etat. « La nouvelle taxe, écrit M. Paul-Dubois, joue en quelque sorte, vis-à-vis des impôts de consommation, le même rôle que le global vis-à-vis des cédulaires ; elle fait fonction de progression. Elle est selon le goût du jour un impôt démocratique. L'Angleterre, dit-on, va l'imiter. Elle répond à une nécessité de l'heure, nécessité budgétaire, économique et sociale. Le luxe doit au pays sa large contribution de guerre » (1).

Qu'importe donc l'arsenal de critiques qu'une presse plus ou moins intéressée a monté contre la taxe. Si l'on passe au crible tous les arguments dressés contre elle : arbitraire, inquisition, exode des étrangers, mise en infériorité de nos industries de luxe, on constate sans peine que leur peu de valeur ne justifie aucunement l'abandon d'une taxe dont le principe n'a fait l'objet d'aucune contradiction, mais qu'elles

1. Paul-Dubois. Article cité p. 913.

permettent seulement de demander des modifications auxquelles nous nous sommes associé. Arbitraire ? On ne peut guère le prétendre puisque la révision du classement doit être opérée tous les ans par une commission spéciale. Inquisitoire ? Elle l'est beaucoup moins que les droits autrement plus variés qui pèsent sur les sociétés de capitaux et que l'Enregistrement recouvre sans difficulté. Dirigée contre les étrangers, elle ne l'est certes pas ; il n'est pas à craindre que les étrangers riches et désirables, ceux qui ont choisi notre pays comme seconde patrie, hésitent à ajouter une obole à leurs dépenses, au même titre que les nationaux ; quant à ceux qui ne font en France qu'un séjour momentané, il leur est loisible de se faire rembourser en douane le montant des taxes versées. Enfin comment soutenir de bonne foi qu'elle paralyse notre production, quand on sait avec quel soin le législateur s'est abstenu de frapper nos industries d'exportation ; et on ne voit pas non plus qu'à l'intérieur une légère augmentation du prix des objets de luxe, noyée au milieu de la hausse énorme des prix, puisse être une cause déterminante d'une diminution de la vente de ces objets, si tant est qu'elle existe.

Il semble d'ailleurs oiseux de s'attarder à la réfutation de ces critiques. De qui viennent-elles en effet ? Non pas du public qui paie la taxe sans se plaindre, mais des intermédiaires, des commerçants qui

déployent cependant toute leur ingéniosité pour éviter de l'acquitter.

Le véritable défaut qui puisse avec quelque fondement être reproché au législateur, c'est l'insuffisance du contrôle. Quand le législateur aura remédié, à ce point de vue, aux lacunes qui subsistent dans son œuvre, après l'adoption de certaines améliorations proposées, quand l'Administration mieux armée aura impitoyablement exigé de tous les assujettis la tenue du livre spécial et poursuivi les contrevenants avec la dernière rigueur, la taxe fournira vraiment le rendement attendu d'elle et qui est appelé à devenir une ressource supplémentaire fort intéressante. Peut-être, ce jour-là, les plaintes diminueront-elles, car on n'assistera plus aux inégalités provenant de ce que les uns observent, les autres éludent leur devoir fiscal.

On a quelquefois jugé trop lourd le taux de 10 o/o. Mais ce chiffre doit-il paraître si effrayant quand on réfléchit que la moindre vente d'immeuble, d'une maison, d'un pré, d'un jardin, entraîne la perception d'un droit de 7 o/o (9 o/o avec les autres impôts et les frais). Comment oser soutenir que la taxe somptuaire, la dîme du luxe, est insupportable quand une opération souvent nécessaire telle que l'acquisition d'un immeuble donne ouverture à un impôt déjà presque séculaire de 7 o/o.

Enfin, à ceux qui regimbent contre le paiement

d'un impôt quelque peu élevé, il faudrait toujours rappeler la situation financière dans laquelle la guerre nous a mis. Après nous avoir coûté une hécatombe effrayante de vies humaines d'une valeur incalculable, la victoire nous a laissé aux prises avec une dette publique de 220 milliards et la nécessité de nous procurer, pour l'exercice 1919, 45 milliards 1/2 de ressources. Or, d'après l'analyse déjà parue dans la presse du Rapport de M. Milliès Lacroix, rapporteur général de la Commission des Finances au Sénat, le recours aux impôts et revenus publics d'une part et aux ressources habituelles de notre Trésorerie d'autre part, ne donnera que 38 milliards 200 millions, ce qui nous laissera en présence d'un déficit d'à peu près 7 milliards que le gouvernement devra demander à un emprunt consolidé.

Comment concevoir qu'en présence d'une aussi formidable charge, on puisse protester contre un impôt qui ne s'adresse, en définitive, qu'aux détenteurs de la richesse et qui est établi de manière à laisser en dehors de son empire les produits de première nécessité, ceux qui sont indispensables à l'existence !

Dans son discours au Sénat, le 30 mai dernier, M. Ribot a fort bien déclaré que seul le travail donnerait au pays les forces nécessaires pour le maintenir au rang que son génie lui permet de revendiquer. Mais, pour maintenir ce rang, la France doit d'abord

panser ses blessures, cicatriser l'énorme plaie que les Allemands ont ouverte au cœur de ses plus riches provinces. Il est du devoir de tous de subir sans se plaindre les impôts nécessaires à cette régénération du pays. Ce sera la dernière répercussion d'une lutte de près de cinq années que la France a affrontée sans joie, mais avec une légitime ardeur.

Vu : le Président de la thèse,
TRUCHY

Vu : Le Doyen
F. LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris
POINCARÉ

BIBLIOGRAPHIE

TRAITÉS GÉNÉRAUX

Stourm. — Systèmes généraux d'impôts, 3^e édit. Paris, 1912.

Wahl (Albert). — Traité de droit fiscal, 3 vol. Paris, 1902-1906.

— Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières, 2 vol. Paris, 1909.

Maguero. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement et de timbre, 5 vol., 3^e éd. Paris, 1909.

— Dictionnaire des droits d'enregistrement par les rédacteurs du Journal de l'Enregistrement et des Domaines, 5 vol., 4^e éd. Paris, 1907-1909.

Berthélemy. — Traité de droit administratif, 8^e édit. Paris, 1916.

Brissaud. — Cours d'histoire générale du droit français, 2 vol. Paris, 1904.

TRAITÉS SPÉCIAUX

Besson (Emmanuel). — Traité pratique des taxes sur les paiements et sur les objets de luxe. Bordeaux, 1918.

Batardon. — Les taxes sur les paiements et sur les objets de

luxé. Leurs conséquences au point de vue commercial et comptable. Paris, 1918.

La taxe sur les paiements. Guide théorique et pratique par un agent de l'Enregistrement. Paris, 1918.

Piton et Combat. — Taxes et impôts nouveaux. Paris, 1918.

PUBLICATIONS ET PÉRIODIQUES

Journal officiel. Documents parlementaires (voir les notes).

Dalloz. Recueil périodique de jurisprudence (voir les notes).

Revue de l'Enregistrement (voir les notes).

Bulletin de Statistique et de législation comparée du Ministère des Finances (voir les notes).

Revue des Deux-Mondes, 15 oct. 1918. L'effort fiscal de la France pendant la guerre (L. Paul-Dubois).

L'Action Nationale, 25 mars 1918. Du choix des impôts en temps de guerre (Gaston Jéze).

Revue de Paris, 1^{er} juillet 1919. Les finances françaises après la guerre (G. Lachapelle).

Revue Politique et Parlementaire, 10 avril 1919. Comment modifier la taxe sur les paiements (F. Roger).

L'Europe Nouvelle. Années 1918 et 1919. Les ressources publiques et le budget (F. Suret).

L'Économiste français, 4 mai 1918, 15 juin 1918, 29 juin 1918. Lettre d'Angleterre.

Journal des Économistes, 15 juin 1919. Le budget britannique pour 1919-1920 (W. M. J. Williams).

The Economist, 17 août 1918.

The Economic Journal, sept. 1918. The taxation of luxury (Reginald Lennard).

ANNEXE

Texte de la loi du 31 décembre 1917, articles 19 à 28

(*Jour. off.* 1^{er} janvier 1918.)

Loi portant : 1^o ouverture, au titre du budget ordinaire des services civils de l'exercice 1918, de crédits provisoires applicables aux mois de janvier, de février et de mars 1918 ; 2^o autorisation de percevoir, pendant les mêmes mois, les impôts et revenus publics.

Le Sénat et la Chambre des députés ont adopté,

Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

.

ART. 19. — A l'expiration du même délai (trois mois après la promulgation de la présente loi), une taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs, sans addition de décime, sera perçue sur tous les titres, de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des paiements ou des versements de sommes, soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce. En ce qui concerne les dits titres, la taxe est substituée au droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et

28 de la loi du 15 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de sommes.

ART. 20. — Sont seuls exemptés de la taxe de 20 centimes par 100 francs et continuent d'être soumis, chacun en ce qui le concerne, aux droits de timbre en vigueur :

1° Les titres constatant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion ;

2° Les acquits inscrits sur les chèques ainsi que sur les lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce assujettis au droit proportionnel de timbre ;

3° Le renouvellement des lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce, qui reste soumis aux droits établis par l'article premier de la loi du 5 juin 1850 ;

4° Les quittances ou reçus de 10 francs et au-dessous, quand il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme ;

5° Les quittances énumérées dans l'article 20, troisième et quatrième paragraphes, de la loi du 23 août 1871 ;

6° Les reçus délivrés par les banques aux clients titulaires de comptes de dépôts, ainsi que les reçus donnés par les dits titulaires, lorsqu'ils ont exclusivement pour objet de constater les versements ou les retraits effectués par les clients au crédit ou au débit de leur propre compte ;

7° Les quittances ou reçus de sommes déposées ou consignées chez des officiers publics ou ministériels, en leur dite qualité lorsqu'elles n'opèrent pas vis-à-vis des tiers la libération des déposants et les décharges que donnent les déposants ou leurs ayants cause aux dits officiers publics ou ministériels, lorsque la remise des sommes consignées ou déposées est faite.

ART. 21. — Le droit prévu à l'article 19 est dû pour chaque reçu, décharge, quittance ou acte constatant un paiement. Il peut être acquitté par l'apposition de timbres mobiles dont les conditions d'emploi seront déterminées par un règlement d'administration publique.

Les dispositions des articles 20 et 21 de la loi du 11 juin 1859 sont applicables aux titres sur lesquels les timbres mobiles auront été apposés. Une remise de 2 0/0 sur le

timbre est accordée à titre de déchet à ceux qui feront timbrer préalablement leurs formules de quittances ou décharges de sommes.

ART. 22. — Toute contravention aux dispositions de l'article 19 ou du règlement d'administration publique prévu à l'article 21 sera punie d'une amende de 6 o/o de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été régulièrement acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal.

L'impôt est à la charge de la partie qui aura effectué le paiement ou le versement ; néanmoins, la personne qui a donné quittance, reçu ou décharge en contravention de l'article 19, est tenue personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, du montant des droits, frais et amendes.

Les contraventions sont constatées et poursuivies dans les formes prescrites et par les agents désignés par l'article 23 de la loi du 23 août 1871. Il est attribué à ces agents un dixième des sommes recouvrées.

ART. 23. — A l'expiration d'un délai de trois mois après la promulgation de la présente loi, le paiement de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, est frappé, au profit de l'Etat, lorsque ce paiement dépasse 150 francs, d'une taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs, sans addition de décimes.

La dite taxe est également perçue sur tous les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui pourraient être remis par le vendeur en constatation de paiements effectués inférieurs à 150 francs, mais supérieurs à 10 francs.

Dans les cas ci-dessus, la taxe remplace le droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de somme.

Est soumis à la taxe le paiement des marchandises importées, lorsque ces marchandises sont destinées aux consommateurs.

En sont exempts les paiements des livraisons à l'étranger de marchandises fabriquées ou produites en France.

Les mesures nécessaires pour assurer le paiement de la taxe sur les paiements de marchandises importées, ainsi que la franchise de l'impôt sur les paiements d'objets exportés, seront réglés par des arrêtés du ministre des finances.

ART. 24. — L'impôt établi par l'article précédent est à la charge de l'acquéreur ou du consommateur et doit être versé lors du paiement total ou partiel du prix.

La perception de la taxe sera constatée dans les conditions prescrites par un règlement d'administration publique.

ART. 25. — Le commerçant est tenu de représenter, tant au siège de son principal établissement que dans ses agences ou succursales, aux agents de l'enregistrement et tous autres agents spéciaux des finances, un livre spécial dont la forme sera déterminée par un règlement d'administration publique.

Tout refus de communication sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions édictées par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

Le règlement d'administration publique prévu à l'article 21 déterminera les lieux et les époques de versement de l'impôt au bureau administratif compétent, la forme des quittances à délivrer, ainsi que toutes les autres mesures nécessaires pour l'exécution des dispositions contenues dans le présent article et dans les articles 23 et 24.

ART. 26. — Tout vendeur, tout acquéreur ou consommateur, qui auront contrevenu aux dispositions des articles 23, 24 et 25 de la présente loi ou du règlement d'administration publique, seront punis d'une amende de 6 o/o de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été régulièrement acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal.

Le recouvrement du droit simple est poursuivi contre le vendeur, sauf le recours de celui-ci contre l'acquéreur ou consommateur.

L'amende prévue au paragraphe premier du présent article pourra, à chaque récidive, être majorée de 25 o/o.

Les contraventions sont constatées au moyen de procès-

verbaux par les agents de l'enregistrement, les officiers de police judiciaire, les agents de la force publique, ceux des contributions directes, des contributions indirectes, des douanes et des octrois. Il leur est attribué un dixième des amendes recouvrées.

L'action de l'Administration se prescrit par trois ans à compter de la découverte de l'infraction.

Les instances sont introduites et jugées suivant les formes prescrites par l'article 76 de la loi du 28 avril 1816.

ART. 27. — Trois mois après la promulgation de la présente loi, une taxe de 10 o/o sera instituée sur le paiement des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques offerts au détail ou à la consommation, sous quelque forme et dans quelque condition que ce soit, par un commerçant ou par un non-commerçant, si ces marchandises, denrées, fournitures ou objets sont classés comme étant de luxe.

La désignation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques soumis à la taxe de 10 o/o sera faite par une loi, après avis d'une commission constituée par décret.

En cas de vente publique, le droit d'enregistrement perçu sur le procès-verbal sera porté à 10 o/o du prix des marchandises et objets de cette catégorie. La dite majoration ne sera toutefois pas appliquée dans le cas de vente par licitation forcée.

Toute transaction portant sur une marchandise ou un objet de luxe, quel qu'en soit le prix, est obligatoirement constatée, lorsque le vendeur est commerçant, par l'inscription sur un livre de commerce agréé par l'Administration. Le vendeur non-commerçant devra délivrer quittance.

Toutes les dispositions des trois derniers paragraphes de l'article 23 et celles des articles 24, 25 et 26 de la présente loi sont applicables à la taxe de 10 o/o prévue au présent article.

Toutefois, la perception de la taxe sera toujours constatée par l'apposition de timbres mobiles sur l'écrit libératoire délivré par le commerçant.

ART. 28. — Les dépenses afférentes au logement ou à la consommation sur place de boissons et denrées alimentaires

quelconques seront passibles d'une taxe de 10 o/o lorsqu'elles seront effectuées dans un établissement qui, en raison de la catégorie de sa clientèle, de son mode d'exploitation, de l'élévation de ses prix de base et de son importance sur la place, peut être considéré comme établissement de luxe.

Le classement des dits établissements sera opéré par une commission de département, composée de trois commerçants désignés par le tribunal ou les tribunaux de commerce, deux représentants du syndicat du commerce intéressé, d'un délégué du ministre du commerce, d'un délégué du ministre des finances.

La commission élit son président et prend ses décisions à la pluralité des voix. La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions. Chaque décision est notifiée au chef de la maison ou de l'établissement classé, par lettre recommandée, avec accusé de réception.

Dans le délai d'un mois à dater de cette notification, appel peut être interjeté, soit par le chef de l'établissement, soit par le directeur de l'enregistrement.

Les appels sont portés devant une commission supérieure composée de :

Un délégué du ministre du commerce, président ;

Un délégué du ministre des finances ;

Trois membres désignés par la réunion des présidents de chambre de commerce, ou, à défaut, par le ministre du commerce ;

Deux membres désignés par les syndicats du commerce exercé par l'établissement classé.

La commission supérieure statue sur mémoire. Ses décisions ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi, devant le conseil d'Etat. Mais l'intéressé et le directeur de l'enregistrement peuvent, après une année révolue, réclamer de la commission un nouvel examen, et ainsi d'année en année.

Un décret déterminera les conditions du fonctionnement des commissions de département et de la commission supérieure.

Seuls les établissements classés et soumis comme tels à la taxe de 10 o/o auront le droit de prendre dans les enseignes, réclames, annonces, guides, publications, etc., la qualification d'établissement de luxe ou de premier ordre, toute infraction entraînant le classement d'office.

Toutes les dispositions des articles 24, 25 et 26 de la présente loi sont applicables à la taxe prévue au présent article.

.
La présente loi, délibérée et adoptée par le Sénat et par la Chambre des députés, sera exécutée comme loi de l'Etat.

Fait à Paris, le 31 décembre 1917,

R. POINCARÉ

Par le Président de la République :

Le Ministre des Finances,

L. L. KLOTZ.

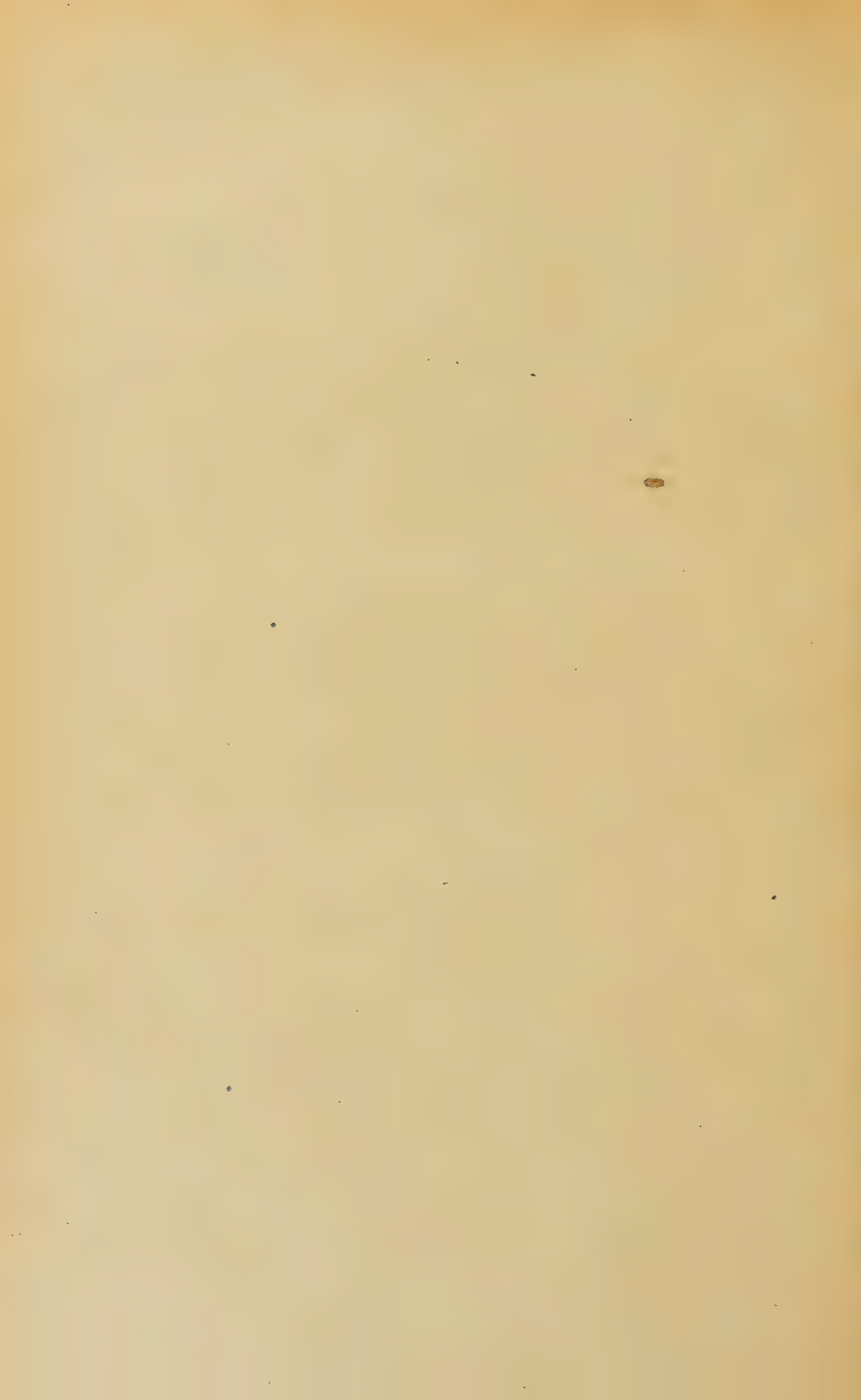


TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION HISTORIQUE.....	5

PREMIÈRE PARTIE

LA TAXE SUR LES PAIEMENTS (ART. 19 A 26).

CHAPITRE PREMIER. — La taxe instituée par les art. 19 à 22 de la loi de 31 déc. 1917.....	31
Section I. — Dans quels cas la taxe est due.....	31
Section II. — Le taux de la taxe. Qui doit la taxe.	65
Section III. — Les modes de perception.....	69
Section IV. — Les contraventions de pénalités...	75
CHAPITRE II. — La taxe instituée par les art. 23 à 26 de la loi du 31 déc. 1917.....	84
Section I. — Dans quels cas la taxe est due.....	89
Section II. — Le taux de la taxe.....	94
Section III. — Qui doit la taxe.....	96
Section IV. — Les modes de perception.....	103
Section V. — Les contraventions et pénalités.....	111

DEUXIÈME PARTIE

LA TAXE SUR LES ACHATS D'OBJETS DE LUXE ET SUR LES DÉPENSES DANS LES ÉTABLISSEMENTS DE LUXE (ART. 27 ET 28).

CHAPITRE PREMIER. — La taxe sur les achats d'objets de luxe	126
--	-----

<i>Section I.</i> — Les conditions d'exigibilité.....	126
<i>Section II.</i> — Le taux de la taxe. La personne redevable. Les modes de perception. Les contraventions et pénalités.....	140
CHAPITRE II. — La taxe sur les dépenses dans les établissements de luxe.....	144
<i>Section I.</i> — Les opérations du classement....	144
<i>Section II.</i> — Les effets du classement.....	149
<i>Section III.</i> — Le taux. Les modes de perception. Les contraventions et pénalités.....	151

TROISIÈME PARTIE

LE RENDEMENT DES IMPÔTS NOUVEAUX ET LES PROJETS DE RÉFORME

CHAPITRE PREMIER. — Le rendement des impôts nouveaux.....	155
CHAPITRE II. — Les projets de réforme.....	172
<i>Section I.</i> — La proposition Bokanowsky....	173
<i>Section II.</i> — La proposition Leboucq.....	181
<i>Section III.</i> — Le projet du gouvernement.....	186
CONCLUSION.....	191
BIBLIOGRAPHIE.....	201
ANNEXE. — Texte de la loi du 31 décembre 1917, articles 19 à 28.....	203

